

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA - UNOESC
MESTRADO EM DIREITO

A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL DO PRODUTOR RURAL

CPGD/UFSC

POR

Renato Murilo Madalozzo

Joaçaba, Santa Catarina

Julho de 1999

A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL DO PRODUTOR RURAL

POR

Renato Murilo Madalozzo

Dissertação apresentada no curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, em convênio com a Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, como requisito à obtenção do título de mestre em ciências humanas - Especialidade em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cezar Balthazar

Joaçaba, Santa Catarina

Julho de 1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Dissertação: A natureza Jurídica da Contribuição Social do
Produtor Rural

Elaborado por: Renato Murilo Madalozzo

Banca Examinadora: Presidente: Dr. Ubaldo Cezar Balthazar

Membro: Dr. Carlos Araújo Leonetti

Membro: Dr. Índio Zavarizzi

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cezar Balthazar

Coordenador do Curso: Prof. Dr. Ubaldo Cezar Balthazar

Florianópolis, setembro de 1999.

*Há coisas que somente são possíveis
em virtude do amor, de um grande
amor.*

Obrigado Simone, minha esposa.

AGRADECIMENTOS

- À minha família, fonte inesgotável de incentivo e amor.
- Ao Prof. Dr. Ubaldo Cezar Balthazar pela orientação.
- À UnC pelo inesquecível apoio.
- À empresa Sadia pelo apoio e compreensão.
- Ao Dr. Ricardo de Gouvêa pelo companheirismo.
- Aos amigos e colegas do mestrado.

Esta dissertação não teria sido possível sem a fé e o apoio dos amigos do qual muito me honra compartilhar a jornada diária de trabalho, merecendo estes um agradecimento especial:

Andreia L. Dalla Costa

Carlos Roberto Viechneiski

Elenara P. S. Machado

Honorino L. Bernardi

Simone Gossenheimer Madalozzo

Wagner Newton Soligo

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a natureza jurídica da contribuição social previdenciária do produtor rural que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar, nos termos previsto pelo Art. 195, § 8º da Constituição Federal de 1988. A natureza jurídica das contribuições sociais de previdência, constitui ponto controvertido para a doutrina. Sua importância está na definição do regime jurídico a ser submetido e, por conseguinte, do conjunto de institutos e princípios que servirá de base para a construção jurídica. Para atingir os objetivos, analisa-se inicialmente o contexto constitucional em que está inserida a contribuição social do produtor rural; em um segundo momento aborda-se as contribuições sociais em sentido amplo, para, derradeiramente, definir a natureza jurídica e a espécie tributária da contribuição social do produtor rural. A dissertação é dividida em três grandes capítulos. No primeiro estuda-se as contribuições sociais a partir dos princípios constitucionais, no qual serão descritas as linhas mestras que possibilitam uma visão panorâmica do sistema tributário brasileiro. O capítulo segundo é dedicado ao regime jurídico das contribuições sociais, onde estuda-se o fenômeno *parafiscalidade*, o conceito de contribuição social, o sistema constitucional das contribuições, para, em seguida, aprofundar o conhecimento da sua natureza jurídica em todos os seus aspectos. A terceira e última parte é dedicada integralmente à contribuição de seguridade social. Aborda-se a natureza jurídica desta subespécie, a característica diferenciadora destas exações, consistente na destinação, verificando detalhadamente o regime constitucional atribuído às mesmas. Na sequência, elenca-se todas as subespécies destas contribuições previdenciárias. Derradeiramente estuda-se a contribuição social do trabalhador especial, definindo sua natureza jurídica e sua condição como espécie tributária.

ABSTRACT

The present work centre on the juridical nature of social security contributions of the rural producer, and how they affect domestic econimisation strategies in the terms foreseen by Art. 195, 8th of the Federal Constitution of 1988. The legal nature of social welfare contributions is a controversial point in this area of law. Its importance is in its defining nature for the legal proposals to be submitted and consequently, for the group of institutes and principals wich will serve as the base for the legal construction. To reach these objectives the constitutional context in which the social welfare contributions of the rural producer take place is initially analysed. Secondly, the wider context of social welfare contributions is considered in order to define the juridical nature of the other types of social welfare contributions of the rural producer. This dissertation is divided into three major sections. First, social welfare contributions starting from their constitutional beginnings will be studied, in which is described the major developments which allow an overall view of the Brazilian legal system. The second section will concentrate on the juridical pattern of social welfare contributions, wherein is studied the system of health service payments, the concept of social welfare contributions, the constitutional system framework for contributions. The aim is to achieve a deeper knowledge of its juridical nature in all its aspects. The third and last section focuses entirely on social security payments. It discusses the juridical nature of this component, the differentiating characteristic of these types verifying in detail the constitutional framework pertaining to these various aspects. All the subtypes of social welfare contributions are discussed. Finally, the paper will discuss and define the juridicial nature of social welfare contributions made specifically by rural workers and its nature, as its nature as a type of tax.

SUMÁRIO

SUMÁRIO	8
INTRODUÇÃO	10
1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	15
1.1 NOÇÃO DE SISTEMA	15
1.2 SISTEMA JURÍDICO	18
1.3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	22
1.3.1- Características	26
1.4 SISTEMA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	29
1.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	32
1.5.1 Princípio da Legalidade	35
1.5.1.1 Contribuições Sociais	38
1.5.2 Princípio da Igualdade	38
1.5.2.1 Isonomia nas Contribuições Sociais	42
1.5.3 Princípio da Anterioridade	44
1.5.3.1 Exceções ao Princípio	47
1.5.3.2 Contribuição social e a anterioridade	49
1.5.3.3 Seguridade social e anterioridade	50
1.5.4 Princípio da Irretroatividade da lei	53
1.6 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO	56
1.7 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	61
1.7.1 Importância da classificação	61
1.7.2 Critérios de classificação	64
1.7.3 Elementos irrelevantes para a classificação	66
1.7.4 A irrelevância da denominação	68
1.7.5 A relevância da destinação do produto	70
1.7.5.1 Destinação: elemento irrelevante	71
1.7.5.2 Destinação: elemento essencial para contribuições	75
1.7.6 O Critério da destinação para as contribuições	86
1.7.7 Classificações na doutrina brasileira	89
2 REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	95
2.1 PARAFISCALIDADE	95
2.1.1 Enquadramento jurídico da parafiscalidade	95
2.1.2 Origem e significado do vocábulo parafiscalidade	99
2.1.3 Características	101
2.1.4 Origem e evolução da Parafiscalidade	102
2.2 DENOMINAÇÃO	106
2.3 CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	108
2.4 SISTEMA CONSTITUCIONAL	109

2.4.1 Objetivo	110
2.4.2 Princípio Aglutinador	112
2.4.3 Função da Contribuição Social	113
2.5 REGRAMENTO CONSTITUCIONAL	114
2.5.1 Competência	115
2.5.2 Normas gerais em matéria tributária	116
2.5.3 Princípios Tributários Aplicáveis	117
2.6 NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	118
2.6.1 Natureza jurídica das contribuições	122
2.6.1.1 Teoria Econômica (não jurídica)	122
2.6.1.2 Teoria jurídico-privada	123
2.6.1.3 Teoria jurídico-pública	124
2.6.2 Manifestações doutrinárias sobre a natureza tributária	125
2.7 ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	130
2.7.1 Contribuição interventiva	132
2.7.2 Contribuição corporativa	134
2.7.3 Contribuição de servidores	136
2.7.4 Contribuição social Geral	137
3 CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL	140
3.1 NATUREZA JURÍDICA	142
3.2 DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE	147
3.3 REGIME CONSTITUCIONAL	150
3.4 SUBESPÉCIES	151
3.4.1 Contribuição dos empregadores	152
3.4.1.1 Folha de salários	155
3.4.1.2 Faturamento	158
3.4.1.3 Lucro	160
3.4.2 Receita de concurso de prognósticos	162
3.4.3 Competência residual da União	163
3.4.4 Contribuição dos trabalhadores	167
3.5 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO TRABALHADOR ESPECIAL	169
3.5.1 Cônjuge	171
3.5.2 Regime de economia familiar	172
3.5.3 Produtor	173
3.5.4 Parceiro	174
3.5.5 Meeiro	175
3.5.6 Arrendatário	175
3.5.7 Pescador Artesanal	176
3.5.8 Garimpeiro	177
3.5.9 Resultado da comercialização da produção	178
3.5.10 Natureza da Contribuição do Produtor Rural	180
3.5.11 Definição da espécie tributária	184
CONCLUSÕES	186
BIBLIOGRAFIA	196

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é analisar a natureza jurídica da contribuição social previdenciária do produtor rural que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar, nos termos previsto pelo Art. 195, § 8º da Constituição Federal de 1988.

A natureza jurídica das contribuições sociais, notadamente as de previdência, constitui ponto controvertido para a doutrina. Sua importância está na definição do regime jurídico a ser submetido e, por conseguinte, o conjunto de institutos e princípios que servirão de base para a construção jurídica.

O estudo da bibliografia existente demonstra que a maioria dos autores não se detém na análise desta subespécie de contribuição previdenciária, limitando-se em abordar o tema

de forma genérica, tratando apenas das contribuições do empregador, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro, assim como dos trabalhadores. Não há a preocupação de abordar o trabalhador que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar, em que o Legislador Constituinte optou em lhe estabelecer uma base de cálculo diferenciada, ou seja, o resultado da comercialização.

Propomo-nos, assim, em fazer uma investigação bibliográfica do tema epigrafado, delimitando nosso estudo a dois pontos básicos: natureza jurídica da contribuição do Art. 195, § 8º da CF/88 e como ela se enquadra dentro das espécies tributárias definidas constitucionalmente.

- A definição da natureza jurídica de determinado instituto é essencial para a sua compreensão, pois estabelece o conjunto de idéias, métodos, valores, normas, instituições, regras e ideologias que se correlacionam. A identificação da espécie tributária, por sua vez, é fundamental para desvendar o regime jurídico que o sistema lhe concede.

Pretende-se atingir os objetivos utilizando o método dedutivo, partindo-se do geral e descendo até o particular. Em outras palavras, analisar-se-á inicialmente o contexto

constitucional em que está inserida a contribuição social do produtor rural; em um segundo momento será abordada as contribuições sociais em sentido amplo, para, derradeiramente, definir a natureza jurídica e a espécie tributária da contribuição social do produtor rural.

A dissertação será dividida em três grandes capítulos. No primeiro estudar-se-á as contribuições sociais a partir dos princípios constitucionais, ou seja, as contribuições sociais dentro do Sistema Tributário Nacional, no qual serão descritas as linhas mestras que possibilitam uma visão panorâmica do sistema tributário brasileiro. Neste momento irá nos interessar a noção de sistema; a importância da análise sistêmica de qualquer abordagem; os princípios constitucionais que afetam diretamente a contribuição social do produtor rural. Também será oportuno fazer a análise das espécies tributárias consagradas pela Constituição Federal, preocupando-se com os critérios utilizados pela doutrina para fixar as classificações.

O capítulo segundo será dedicado ao regime jurídico das contribuições sociais, onde será estudado o fenômeno *para-fiscalidade*, o conceito de contribuição social, o sistema constitucional das contribuições, para, em seguida, aprofun-

dar o conhecimento da sua natureza jurídica em todos os seus aspectos, encerrando o capítulo com a identificação e abordagem das espécies de contribuições estabelecidas constitucionalmente.

A terceira e última parte será dedicada integralmente a contribuição de seguridade social. Inicialmente será abordada a natureza jurídica desta subespécie, a característica diferenciadora destas exações, consistente na destinação, verificando detalhadamente o regime constitucional atribuído às mesmas. Na seqüência elencar-se-á todas as subespécies destas contribuições previdenciárias. Derradeiramente será estudado a contribuição social do trabalhador especial, definindo sua natureza jurídica e sua condição como espécie tributária.

Portanto, *construir-se-á* a presente dissertação, desde o primeiro capítulo, partindo da visão panorâmica estabelecida pela Constituição Federal, passando para uma abordagem mais incisiva, concernente às contribuições sociais em sentido genérico, para, ao final descer ao detalhe das contribuições do trabalhador que desenvolve as atividades em regime de economia familiar. Será concluída a dissertação com a análise de sua natureza jurídica e seu enquadramento como

espécie tributária. Neste momento, todo raciocínio já estará construído, oportunidade em que se apresentará as conclusões.

1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1 Noção de Sistema

Antes de qualquer abordagem acerca da contribuição social no sistema tributário propriamente dito, mister se faz o aprofundamento da noção de "sistema", pois há manifestação deste sempre que são encontrados elementos que se relacionam reciprocamente. Este é o objetivo do presente item: melhor instrumentalização para a compreensão do estudo proposto no presente trabalho.

Um sistema é um conjunto harmonioso de componentes interdependentes que trabalham conjugadamente para realizar o objetivo do sistema. Este objetivo se traduz em um princípio unificador "que preside o relacionamento das entidades que o compõem"¹.

¹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 83.

Esta reunião de elementos intimamente relacionados, formadora do sistema, deve, necessariamente, ter um objetivo. Sem um objetivo, não existe sistema. Um conjunto desordenado de elementos não possui a condição de sistema simplesmente por haver agrupamento de componentes. Portanto, "é indispensável um vínculo que enlace os integrantes, unificando-os numa organização coerente"².

Assim pensa JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES ao dizer que "o sistema jurídico compõe-se, pois, de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental. Trata-se da reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras em torno de um conceito fundamental, formando o sistema jurídico"³.

O propósito de se **estudar** um sistema é o de purificar o objetivo que lhe dá consistência e sustentação. Portanto, exige do estudioso o conhecimento da inter-relação entre todos os componentes existentes no sistema, pois o conhecimen-

² Idem, *Curso de Direito Tributário*, p. 83.

³ José Artur Lima GONÇALVES, *Isonomia na norma tributária*, p. 14.

to, ignorando o sistema, permanece um simples agregado de elementos.

Aspecto de grande valor a ser observado na análise de um sistema é o de que o princípio unificador, ou o objetivo originário, precede ao próprio sistema. O sistema nada mais é do que um ente idealizado e criado para realizar o princípio originário ou unificador. Sendo assim, para a compreensão global do ente estudado, deve-se buscar as razões primeiras que levaram à sua criação. Ou seja, quais as causas que fundamentam o sistema.

Assim como a causa originária torna-se importante para a compreensão do sistema, os seus resultados também merecem registro, pois todo sistema deve criar algo de valor, ou seja, resultados, sendo estes os legitimadores do próprio sistema.

Em síntese, um sistema é um conjunto de elementos que se inter-relacionam a partir de uma causa fundamental, visando um objetivo específico que o legitimará.

1.2 Sistema Jurídico

O ordenamento jurídico, desde a Constituição Federal até a mais simples norma complementar, não pode ser observado a partir de seus componentes, isoladamente, desconsiderando-se as inter-relações existentes, pois estar-se-ia concluindo que o Direito é apenas um somatório de regras isoladas ou um acúmulo confuso de leis.

O sistema jurídico objetiva prescrever o comportamento social do homem na comunidade, definida historicamente no espaço e no tempo. PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, tratando do sistema jurídico, argumenta que

[...] O plexo da norma jurídica vigente está posto num corpo de linguagem prescritiva, que fala do comportamento do homem na sociedade. Essa rede de construções lingüísticas é o que chamamos de sistema empírico positivo, justamente porque está voltado para uma específica região material: certa sociedade, historicamente determinada no espaço e no tempo.

ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ⁵, citando EZIO VANONI esclarece que o Direito não pode ser visto apenas como um conjunto (um amontoado) de leis, argumentando que

⁴ *Curso de direito tributário*, p.8.

⁵ *Sistema constitucional tributário*, p.19.

Toda norma é, com efeito, parte integrante do sistema jurídico a que pertence. Desde o momento da sua criação, entre todas as normas de um mesmo sistema se exerce um complexo de ações e reações, que decorrem da necessária amalgamação das normas no ordenamento vigente. Já foi exatamente observado que a norma jurídica isolada não existe como tal na realidade da vida jurídica. Toda norma é válida e obrigatória, unicamente em uma relação necessária de influências recíprocas com um número ilimitado de outras normas, que a determinam mais expressamente, que a limitam, que a completam de modo mais ou menos imediato.

O ordenamento jurídico forma um sistema, vez que possui um conjunto de normas que se inter-relacionam a partir de um princípio aglutinador: harmonização e disciplinamento do convívio social. Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶, sistema jurídico "é o conjunto de normas jurídicas que se relacionam entre si de várias maneiras, segundo um princípio unificador" e acrescenta:

Trata-se do direito posto que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta⁷.

O sistema jurídico manifesta-se através de uma estrutura de normas expostas hierarquicamente, convergindo todas para

⁶ Curso de direito tributário, p.84.

⁷ Idem, p.84.

um ponto em comum — a norma fundamental —, que dá fundamento de validade e caráter unitário ao conjunto⁸.

CARRAZZA⁹, ao tratar da noção de princípio, externa sua visão a respeito do conceito de sistema jurídico, fundamentando sua compreensão no seguinte excerto de ATALIBA:

O Caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior.

A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

E conclui CARRAZZA dizendo:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se 'princípios', e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

Sendo o princípio, pois, a 'a pedra de fecho' do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual [...] ¹⁰

⁸ Curso de direito tributário, p.84.

⁹ Curso de direito constitucional tributário, p. 29.

¹⁰ Curso de direito constitucional tributário, p. 29-30.

Analisado o sistema jurídico internamente, depara-se com subsistemas construídos a partir do princípio unificador ou, em outras palavras, do conceito aglutinador. Ou seja, dentro do sistema jurídico existem agrupamentos de normas que formam unidades de regulamentação de determinadas atividades humanas. ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ¹¹, citando Tércio Sampaio Ferraz, aborda os subsistemas da seguinte forma:

Existem [...] campos do comportamento humano sobre os quais incide um grupo de normas, de diferentes tipos; estas constituem um todo conexo em função do campo de incidência, o que nos permite falar, por exemplo, da família, do contrato, da sucessão, da sociedade mercantil como núcleos aglutinadores de normas às vezes extraídas de diferentes códigos e ramos do Direito, mas que compõem certa unidade de regulamentação. Este tipo de agrupamento, que tem por base um critério material, difere de outros que se fundam em relações formais, como, por exemplo, relações de generalidade e especialidade. Uma regulamentação deste segundo tipo constitui, neste sentido, uma textura de relações entre normas, a partir da posição de princípios que constituem, igualmente, um conjunto.

Para o presente trabalho, interessa, na sequência, o estudo do sistema tributário, para, posteriormente, aprofundar-se o estudo do (sub)sistema tributário previdenciário.

¹¹ *Sistema constitucional tributário*, p.20.

1.3 Sistema Constitucional Tributário

- O sistema constitucional tributário é formado pelos princípios e normas que regem o poder fiscal, ou o exercício da tributação, consistente esta na atividade estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo.

Quando no item 1.1 tratou-se a noção de sistema, foi esclarecido que o mesmo é construído a partir de uma idéia básica, um princípio aglutinador, e deve ter, necessariamente, um objetivo, pois a inexistência deste desqualifica a noção de sistema.

- O sistema tributário é erigido a partir do conceito básico denominado "tributo", sendo este o elemento fundamental que lhe dá forma e consistência. "Pode-se afirmar que o conceito fundamental ou aglutinante do sistema constitucional tributário brasileiro não pode ser outro senão o de tributo, exatamente porque os elementos que compõem este sistema transitam ao seu redor"¹².

¹² José Artur Lima GONÇALVES, *Isonomia da norma tributária*, p. 15.

O **objetivo** deste sistema é o de construir uma relação tributária baseada essencialmente na lei, buscando harmonia, segurança e certeza entre o fisco e o contribuinte. Este é o pensamento de CARVALHO ao afirmar que: "Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelece entre administração e administrados"¹³.

Sua **função** é a de garantir os direitos fundamentais do cidadão, no concernente à tributação, na medida em que estabelece limites ao poder fiscal inerente ao Estado.

Tal sistema é formado basicamente por princípios e normas reguladora da relação tributária. O Sistema Tributário Brasileiro está constitucionalizado, vez que os princípios básicos que gravitam em torno da noção de tributo, traçando suas linhas gerais, constam da Constituição Federal.

Uma vez definido o conceito aglutinador, o objetivo, a função e o conteúdo do Sistema Constitucional Tributário,

¹³ *Curso de direito tributário*, p.89.

mister se faz analisar seu conceito a partir da doutrina. ATALIBA o conceitua, dizendo:

Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais no direito tributário, vigentes em determinado país. Se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica"¹⁴

ZELMO DENARI, citando Manoel Lourenço dos Santos entende:

Sistema tributário, no sentido exato é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos aos quais a Constituição Nacional atribui competência tributária"¹⁵.

CARVALHO argumenta que o

"subsistema constitucional tributário é formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional"¹⁶.

LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR, buscando conceituar o sistema tributário, afirma **inexistir** um modelo padrão de

¹⁴ Geraldo ATALIBA, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p.8.

¹⁵ *Curso de direito tributário*, p.38.

¹⁶ *Curso de direito tributário*, p.88.

sistema tributário e traz dois elementos importantes para sua análise: o espaço e o tempo.

No concernente ao **espaço**, ressalta que um "sistema deve ser estudado em relação a cada país, isoladamente, pois possui peculiaridades que decorrem das instituições jurídicas e políticas, do sistema econômico, da estrutura social e da forma de distribuição de receita"¹⁷. Neste raciocínio, RUY BARBOSA NOGUEIRA reconhece a interferência do **sistema econômico e político** na formação do sistema tributário, argumentando que o "conceito de sistema tributário exige certa coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição"¹⁸.

Com relação ao **tempo**, afirma o autor que o estudo de um determinado sistema tributário "deve ser feito também em relação a uma época determinada, pois a imutabilidade não é característica deste conjunto; muito pelo contrário, a dinâmica e a mutabilidade constitui característica e está sempre

¹⁷ *Manual de direito financeiro & direito tributário*, p. 219.

¹⁸ *Curso de direito tributário*, p. 37.

variando para atender à sua evolução política, social e econômica"¹⁹.

Após estas considerações de espaço e tempo, LUIZ EMYG-DIO F. DA ROSA JUNIOR conceitua sistema tributário da seguinte forma:

"O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais. Para que possa existir um sistema, é mister que as normas jurídicas que o integram sejam conexas e conseqüentes no regram o poder impositivo do Estado. Assim, se não existir uma harmonia a que nos referimos e se cada tributo não for parte de um todo com uma finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário porque esse não resulta do simples fato do Estado cobrar tributos. Disso resulta que quando as normas tributárias são impostas sem ordem e sem investigação de causas, visando apenas à obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de um mero 'regime tributário', mas não de um sistema tributário.

1.3.1- Características

O sistema constitucional tributário brasileiro é um **sistema rígido**. Ao contrário de alguns países de cultura ocidental, possuidores de um sistema flexível, que estabelecem um número reduzido de normas constitucionais, deixando

¹⁹ Manual de direito financeiro & direito tributário, p. 219.

para o legislador ordinário a tarefa de moldar o conjunto²⁰, o sistema nacional não permite ao "legislador ordinário nenhuma margem de discricção ou liberdade de tributar, pois só podem ser criados os tributos expressamente discriminados e autorizados pelo texto constitucional"²¹.

J. A LIMA GONÇALVES, ao tratar da rigidez do sistema tributário nacional, argumenta que:

"Pela leitura dos arts. 59 e ss. do Texto Constitucional brasileiro, verifica-se que para a sua alteração é necessário processo legislativo especial, mais qualificado, mais exigente que o processo legislativo comum.

Pertence, pois, a Constituição brasileira à categoria das Constituições rígidas, vale dizer, à categoria das que só podem ser modificadas por processo legislativo especial.

Assim, toda norma elaborada por processo distinto do previsto no art. 60 (processo legislativo para elaboração de emendas constitucionais) da CF brasileira deve-lhe absoluto respeito, não podendo modificá-la. Essa rigidez é uma das importantes características do sistema constitucional tributário brasileiro, servindo de premissa para a sua compreensão como um todo unitário [...]"²².

- A **exaustividade** também constitui característica de nosso sistema tributário, na medida em que todos os princípios e normas que dão estrutura ao mesmo estão previstos na Constituição, não dando margem ao legislador ordinário. "Dese-

²⁰ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p.88.

²¹ Zelmo DENARI, *Curso de direito tributário*, P. 39-40.

nhado, delimitado exaustivamente pela Constituição, à legislação infraconstitucional só resta dar operatividade ao sistema constitucional tributário brasileiro"²³.

No concernente à origem, a **racionalidade** é característica do sistema constitucional tributário brasileiro, pois o mesmo foi elaborado sob o manto dos princípios ditados por outras ciências, tais como os das finanças.

RUY BARBOSA NOGUEIRA esclarece que o sistema tributário do Brasil era fruto da evolução histórica²⁴, mas foi objeto de teorização ou racionalização, realizada com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que, com outras alterações, foi inserida na Constituição de 1967 e ampliada na atual²⁵. Concluiu o autor:

A idéia da racionalização foi mesmo visada pelo legislador da Emenda n. 18, que esclareceu: '... a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos im-

²² *Isonomia da norma tributária*, p. 16.

²³ *Isonomia da norma tributária*, p. 16.

²⁴ "Sistema tributário histórico são aqueles que não apresentam uma harmonia entre os tributos, não resultando, portanto, de um estudo pré-elaborado. Os tributos são instituídos na medida em que o Estado sente necessidade de auferir mais receitas e não em decorrência e um planejamento. Na verdade, não substanciam um sistema por que este pressupõe um conjunto coerente de partes de um todo, e, assim, correspondem a meros regimes tributários (Luiz Emydio F. da Rosa Júnior. Op. cit., p. 220).

²⁵ Ruy Barbosa NOGUEIRA, *Curso de direito tributário*, p. 37.

postos de idêntica naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudesse revestir. A Segunda premissa é a concepção dos sistema tributário como integrante no sistema econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal.

1.4 Sistema de Contribuições Sociais

Com base nos elementos abordados até o presente momento, é possível identificar um (sub)sistema de contribuições sociais dentro do sistema tributário nacional²⁶. A sua negação implicaria no reconhecimento de um conjunto desordenado de componentes que tratam especificamente das contribuições sociais, sem que houvesse qualquer harmonia em sua estrutura constitucional. No presente item serão analisados os **traços básicos** deste subsistema, posto que, no próximo capítulo, serão analisados com maior profundidade todos os seus componentes.

Inicialmente é de se indagar sobre o objetivo originário que precede ao próprio sistema. Este se traduz em uma

²⁶ Zelmo Denari vislumbra um sistema de contribuição social ao afirmar: "A teoria da parafiscalidade - em vertiginoso crescimento - exprime, acima de tudo, um **sistema de incidência** extrafiscal e uma técnica de arrecadação cujo produto se destina a organismos diversos do Estado, investidos de capacidade tributária (negritamos)".

nova espécie de recursos financeiros, como pode ser observado nas palavras de ZELMO DENARI, ao afirmar que

As contribuições sociais surgiram, em todo o mundo, para designar uma nova espécie de recursos financeiros, cuja natureza jurídica e limites incidentais ainda não estão bem definidos e que integram o amplo capítulo das finanças públicas designado parafiscalidade.

LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR²⁷, sustentando sua análise em E. MORSELLI, demonstra a existência de princípios básicos dentro das contribuições sociais que as distinguem das espécies tributárias comuns e ressalta o objetivo originário deste sistema, que é o de fazer frente a necessidades complementares de natureza social e econômica:

- "A teoria da parafiscalidade baseia-se na distribuição das necessidades públicas em fundamentais e complementares. As primeiras correspondem às finalidades do Estado, de natureza essencialmente política (defesa externa, interna, justiça, etc.). As segundas correspondem às finalidades sociais e econômicas, as quais, sobretudo recentemente, assumiram grandes proporções e novas determinações financeiras. Trata-se principalmente de necessidades de grupos profissionais econômicos e de grupos sociais. Assim, às necessidades fundamentais corresponde uma finança fundamental (de entes públicos territoriais). A teoria da parafiscalidade explica a "finança complementar".

²⁷ *Manual de direito financeiro & direito tributário*, p. 396.

Tal subsistema é construído a partir do conceito básico (princípio aglutinador) denominado de contribuição social, cuja natureza jurídica constitui ponto de intermináveis controvérsias e que será abordado minuciosamente no próximo capítulo.

A Constituição Federal tratou de regradar as contribuições sociais juntamente com os **princípios gerais** do sistema tributário nacional, especificamente no art. 149, cujo teor é o seguinte:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Da leitura do artigo constitucional acima transcrito, observa-se que a **função** das contribuições sociais é a de servir como **instrumento de atuação da União** no domínio econômico; no interesse de categorias econômicas e profissionais e na seguridade social. Ou seja, sua função é a de servir de **meio** ou de recursos empregados pela União para atuação nas áreas indicadas.

*⇒ Este subsistema, não obstante estar inserido no sistema tributário nacional, de natureza rígida, mostra-se **flexível**, pois deixa para o legislador ordinário a tarefa de afeiçoar o conjunto, estabelecendo apenas alguns requisitos, ou seja, observância do disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º.

↓⇒ Outra característica importante deste subsistema é o fato de o mesmo não ser fruto da racionalidade, sendo aprimorado e elastecido sempre que houver necessidade de se fazer frente a novas despesas. Exemplo deste fato é a própria CPMF, criada com objetivo de abastecer os cofres previdenciários ante as dificuldades encontradas.

1.5 Princípios Constitucionais Tributários

Na abordagem da noção de sistema, esclareceu-se que o objetivo originário ou o conceito fundamental precede ao próprio sistema. Em outras palavras, a construção sistemática está condicionada à fixação de premissas básicas que se constituirão em pilares mestres no qual toda a construção será erigida. O sistema somente se legitimará se a idéia originária se tornar eficaz. —

Os princípios são as premissas de um sistema, seu objetivo originário, as vigas mestras e a base que dão sustentação à toda construção jurídica. Portanto, para a compreensão do sistema tributário, mister se faz compreender os princípios básicos orientadores.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA demonstra a importância do princípio ao afirmar que "sendo o princípio a 'pedra de fecho' do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual"²⁸.

Assim como as premissas formam a base de um raciocínio e o precede, os princípios formam a base de todo o ordenamento tributário, dando-lhe as características principais a partir das quais todo o sistema se estrutura. Portanto, o princípio objetiva formar o sistema e servir de norte na sua construção.

Dentro desta linha de raciocínio, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que "é o princípio que iluminará a inteligência

da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele"²⁹.

* Nenhuma interpretação ou estudo do Direito poderá furtar-se à análise dos princípios basilares do ordenamento, notadamente os constitucionais, tornando-se ponto de partida de qualquer construção teórica. Esta é a linha de raciocínio externada por ROQUE ANTONIO CARRAZA em seu "Curso de Direito Constitucional Tributário":

[...] Na análise de qualquer problema jurídico - por mais trivial que seja (ou que pareça ser) -, o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica), se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

Afinado por este diapasão, Jesús Gonzáles Perez acrescenta: 'Os princípios jurídicos constituem a base do Ordenamento Jurídico, a parte permanente e eterna do Direito; são as idéias fundamentais e informadoras da organização jurídica da Nação [...].'³⁰

Feitas estas considerações, observa-se, portanto, que o princípio precede ao próprio sistema, informando-o e servindo de base para a construção do ordenamento jurídico. A vio-

²⁸ Roque A. CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, P.30.

²⁹ José Souto Maior BORGES, *Lei complementar tributária*, P. 14.

³⁰ José Souto Maior BORGES, *Lei complementar tributária*, p. 32.

lação a um princípio agride diretamente toda a estrutura do ordenamento, pondo-o em risco e disto conclui-se que a violação a um princípio é muito mais grave que o desrespeito a uma simples norma. Sendo assim, todo e qualquer estudo deverá, necessariamente, partir dos princípios informadores do sistema a ser estudado.

Uma vez fixada a idéia de princípio e definida a sua importância na estruturação do Sistema Tributário Nacional, passar-se-á a analisar aqueles que são fundamentais para a presente dissertação. O exame não será exaustivo e objetiva apenas assentar os aspectos fundamentais dos princípios a seguir abordados, dando enfoque às contribuições sociais.

1.5.1 Princípio da Legalidade

"Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Assim reza o art. 5º, inciso II da Constituição Federal, contemplando o princípio da legalidade, que afeta todas as províncias do Ordenamento Jurídico Pátrio. Se a lei é o limitador de nossa conduta, ela o faz apenas como exceção, pois a regra geral é de que somos livres para fazer ou deixar de fazer de acordo com a nossa consciência. É a ratificação da liberdade e princípio abso-

lutamente essencial no Estado de Direito que torna impossível pensar, atualmente, o surgimento de limitadores da liberdade sem o dispositivo legal correspondente.

No Direito Tributário este princípio é reforçado, tomando um caráter de maior rigorismo, pois a própria Constituição Federal, ao tratar das limitações do poder de tributar, proibiu aos entes tributantes a exigibilidade ou majoração de tributos sem o permissivo legal. Contemplou, então, o que se denomina de "princípio da estrita legalidade", expressa no artigo 150, inciso I, cujo teor é o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

A sua obviedade no moderno Estado de Direito oculta o modo tirânico como era imposta a tributação no passado, onde o monarca determinava a imposição e os súditos apenas suportavam o ônus. Sua origem é atribuída à "*Magna Carta Libertatum*", documento imposto, em 1215, pelos barões ingleses ao Rei João Sem Terra, com a finalidade de limitar os seus po-

deres reais, em razão principalmente da maneira exorbitante e abusiva com que impunha tributos aos cidadãos"³¹.

BASTOS³² aos buscar a substância do princípio da estrita legalidade, conclui que:

[...] para se criar ou aumentar um tributo (assim entendida a ampliação da base de cálculo ou a elevação da alíquota aplicável), não basta qualquer lei. É necessário que se trata de lei que atenda ao que alguns consideram um novo princípio, o da tipicidade tributária. Isto significa que a lei há de delinear o fato cuja ocorrência fará surgir o dever de pagar tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo, isto é, aquele aspecto mensurável da hipótese de incidência sobre o qual incidirá a alíquota (que também deverá vir prevista); além de indicar o sujeito passivo (normalmente sujeito ativo é pessoa jurídica de direito público que institui o tributo).

PAULO BARROS DE CARVALHO³³, ao comentar o art. 150, inciso I da Constituição Federal, argumenta que *qualquer pessoa política de direito constitucional interno poderá instituir tributos através da descrição da regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei*. Mais adiante o autor faz uma distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da estrita legalidade, e acrescenta que a tipi-

³¹ Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p.270.

³² *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 108.

cidade tributária nada mais é do que uma decorrência deste princípio, ponderando que:

* ➤ O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

1.5.1.1 Contribuições Sociais

O princípio da estrita legalidade também é aplicável às contribuições sociais nos exatos termos em que foi abordado nos parágrafos anteriores. Esta aplicabilidade é estabelecida pelo Art. 149 da Constituição Federal que determina expressamente a observância do art. 150, inciso I ou seja, é vedado à União exigir ou aumentar contribuições sociais sem lei que a estabeleça.

1.5.2 Princípio da Igualdade

Outro mandamento nuclear do Sistema Tributário Nacional é a igualdade ou isonomia, tido tal postulado como sendo

³³ Curso de direito tributário, p.98.

consectário dos princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco.

O princípio vem expresso genericamente no *caput* do art. 5º e enfatizado tributariamente no Art. 150, inciso II da Constituição Federal, cujos conteúdos são os seguintes:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (Negritamos).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

* Além dos dispositivos acima externados, a Constituição Federal contempla o presente princípio, no art. 145, § 1º, onde determina que os impostos, sempre que possíveis, devam ter caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica; e no art. 194, inciso V, que estabelece a equidade como elemento fundamental para a participação do custeio na seguridade social.

O princípio genérico da igualdade sempre constou de todas as Constituições. A igualdade tributária, no entanto, "apareceu pela primeira vez na Constituição de 1988, pois até então era considerado como princípio implícito em matéria tributária, decorrente do princípio genérico da igualdade de todos perante a lei"³⁴.

Quando tal princípio afirma que todos são iguais perante a lei, está afirmando que as normas jurídicas devem ter caráter hipotético. Com isso se afirma que preenchido o suporte fático definido pela norma, como necessário e suficiente para a sua incidência, o conseqüente será sempre o mesmo, independentemente da pessoa que tenha praticado o ato ou esteja envolvida. Este é o modo como HUGO DE BRITO MACHADO³⁵ entende o princípio da isonomia, como pode-se observar pelo excerto seguinte, que muita luz traz à compreensão:

Dizer-se que todos são iguais perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter *caráter hipotético*. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorre a previsão normativa, concretizada a hipótese descrita na

³⁴ Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p.308.

³⁵ Hugo de Brito MACHADO, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 35.

norma, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida.

Mais adiante o Autor, citando CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, afirma que *"há violação a este princípio, quando a norma singulariza um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura ou indeterminada"*³⁶. Ou seja, há lesão à norma quando a mesma não tem caráter hipotético.

Em conclusão, cita-se a lição de FRANCISCO CAMPOS, apresentada por LIMA GONÇALVES em sua obra *"Isonomia na Norma Tributária"* demonstrando toda a largueza e abrangência do princípio da igualdade:

[...] a Constituição não admite em caso algum qualquer derrogação legal ao princípio por ela estabelecido. Esse princípio ela o anuncia em termos absolutos ou plenários, com isto manifestando a intenção de que ele se torne efetivo em toda a latitude de seu sentido e em qualquer circunstância, seja qual for a situação ou a condição da pessoa, a natureza da causa, a espécie da relação, o Estado de fato que a lei pretende reger. Não haverá condições à igualdade perante a lei. A lei será igual para todos e a todos se aplicará com igualdade. É um direito incondicional e absoluto. Não tolera limitações, não admite exceção seja qual for o

³⁶ Hugo de Brito MACHADO, *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1998*, p. 35.

motivo invocado; lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade poderá, direta ou indiretamente, de modo manifesto ou sub-reptício, mediante ação ou omissão, derrogar o princípio de igualdade³⁷.

1.5.2.1 Isonomia nas Contribuições Sociais

Tendo em vista o escopo do presente estudo, mister se faz analisar a amplitude deste preceito a partir das contribuições sociais, especifica e acentuadamente pelo fato de o Art. 149 da Constituição Federal, que traz a estrutura básica das contribuições sociais, omitir a aplicabilidade do Art. 150, inciso II.

Conforme já referido anteriormente, o princípio genérico da igualdade constou de todas as Constituições e era considerado como sendo princípio implícito em matéria tributária até o advento da Constituição Federal de 1988 que optou em estabelecer o princípio da estrita isonomia tributária.

A hipótese de inaplicabilidade do princípio da igualdade em matéria de contribuição social seria odiosa e romperia com um tradicional e essencial princípio do Estado de Direi-

³⁷ Hugo de Brito MACHADO, *Os princípios jurídicos da tributação na constitui-*

to, oriundo do artigo 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão proclamado 1789, na França, que teve por objetivo banir os privilégios e as desigualdades.

A sua presença no contexto das contribuições sociais é sinônimo de justiça fiscal, sendo desnecessário a repetição enfática de sua aplicabilidade. SOARES DE MELO³⁸, em sua obra "Contribuições Sociais no Sistema Tributário", afirma a desnecessidade de menção expressa de sua aplicabilidade, dizendo:

Não vejo necessidade do texto constitucional referir-se às contribuições sociais para aplicar-se o postulado da igualdade, porquanto constitui o verdadeiro sinônimo da justiça fiscal.

IVES GANDRA, tratando das contribuições previdenciárias, afirma que a própria Constituição Federal determinou a aplicabilidade do princípio da isonomia, na medida em que o Art. 195, § 6º somente excluiu o art. 150, III, "b", donde se conclui que todos os demais princípios ali expressos são válidos e de aplicação obrigatória em nosso sistema:

ção de 1998, p. 21.

³⁸ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 179.

A técnica das repetições enfáticas, fartamente utilizada pelo constituinte, não pode levar o intérprete a entender que, além dos dispositivos mencionados, nenhum outro dispositivo do sistema poderia ser utilizado.

E a resposta definitiva encontra-se na própria redação do § 6º do artigo 195, o dizer na decisão final: "*não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b*".

Ora, ao dizer que, dos princípios do sistema tributário, não se aplica o artigo 150, inciso III letra "b", à evidência, declarou, o constituinte, que todos os demais lhe são aplicáveis.

O princípio da isonomia é, portanto, inerente ao regime jurídico das contribuições sociais"³⁹.

Portanto, o princípio da igualdade é aplicável às contribuições sociais, face a tradição de nosso ordenamento jurídico; por haver a previsão genérica do princípio da igualdade no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal; e, finalmente, por **não** ter sido excluído expressamente pelo art. 195, § 6º do Texto Constitucional.

1.5.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade vem previsto no Art. 150, inciso II, alínea "b" da Constituição Federal, cuja regra determina que

³⁹ Ives Gandra da Silva MARTINS, *Contribuições sociais*, p. 23.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] **III** - Cobrar tributos: [...] **b)** no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

- Para a compreensão do princípio da anterioridade em toda sua amplitude, torna-se necessário esclarecer que o mesmo faz parte do sobreprincípio da segurança jurídica⁴⁰, sendo que este se completa com os princípios da irretroatividade, da legalidade e o da tipicidade⁴¹. CARRAZZA ao buscar o nexo etiológico do princípio da anterioridade, argumenta que

Não devemos perder de vista que por trás do princípio da anterioridade está o princípio da segurança jurídica [...]. É ele que lhe serve de apoio e lhe revela as reais dimensões.

O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o *corolário lógico* do princípio da segurança jurídica.

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras⁴².

⁴⁰ Paulo De Barros CARVALHO, no seu *Curso de Direito Tributário* (Editora Saraiva, 1991,) ao tratar do princípio da segurança Jurídica, conclui que o mesmo "é decorrência de fatores sistêmicos [...] mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza (p. 91).

⁴¹ Iso Chaitz SCHERKERKEWITZ, *Sistema constitucional tributário*, p.51.

⁴² Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de Direito Tributário*, p. 133.

Portanto e ressalvadas as exceções posteriormente elencadas, e em nome da segurança jurídica, nenhum tributo poderá ser cobrado⁴³ no mesmo exercício financeiro em que fora instituído ou aumentado. Ou seja, toda lei que criar ou aumentar tributo ficará com sua eficácia postergada até o início do exercício financeiro⁴⁴ subsequente.

O princípio da anterioridade ou da *não-surpresa*, tem por objetivo informar ao contribuinte, com antecedência, as onerações tributárias ou o *quantum* que sofrerá no próximo exercício. Isto permite ao contribuinte organizar seus sistemas, processos e negócios de tal forma e com tal segurança a ponto de evitar a realização do fato gerador da obrigação tributária, mediante prévio planejamento tributário. CARRAZZA trata do efeito prático deste princípio, no seio social, da seguinte forma:

O princípio da anterioridade, exigindo que a lei tributária seja previamente conhecida, permite que os contribuintes saibam o que os aguarda, no campo da tributação. Podem, assim, tranqüilamente organizar seus negócios, com acentuado grau de certeza e segurança.

⁴³ Roque Antônio CARRAZZA, em seu *Curso de Direito Tributário*, ao se referir ao termo "cobrar", constante do inciso III do art. 150 da CF, afirma que a palavra está, "como tantas outras do texto constitucional, empregada num sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônimo de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se orientado a melhor doutrina (p.133).

⁴⁴ No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, inicia em 1º de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro.

Graças a este princípio, os destinatários da lei tributária (fisco e contribuinte), conhecendo-a, podem preparar-se para bem cumpri-la. Noutro giro, este princípio permite que o *virtual* contribuinte (aquele genericamente indicado na lei) se livre da tributação, evitando o comportamento que o tornará sujeito passivo da obrigação tributária. Hoje é bem aceita a idéia de que as pessoas (físicas ou jurídicas, públicas ou privadas) têm o direito subjetivo de se valerem da *elisão fiscal*, meio lícito de evitar (ou diminuir) a carga tributária⁴⁵.

1.5.3.1 Exceções ao Princípio

O princípio da anterioridade não se apresenta absoluto no Sistema Tributário Nacional, comportando três legítimas exceções constitucionalmente fixadas.

A primeira exceção consta do parágrafo primeiro do Artigo 150, que reza: "*A vedação do inciso III, "b" não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.*" Ou seja, o postulado da anterioridade da lei fiscal não ampara os seguinte tributos: **a)** imposto sobre importação de produtos estrangeiros; **b)** imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; **c)** imposto sobre produtos industrializados; **d)** imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títu-

⁴⁵ Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de direito tributário*, p. 136.

los ou valores mobiliários; e) imposto extraordinário lançado por motivo de guerra externa.

A segunda exceção vem contemplada no artigo 148, I da Constituição Federal que determina: "*A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência*". Dada a urgência desta receita não se pode aguardar o próximo exercício financeiro para a sua eficácia. A mesma sorte não ocorre com o empréstimo compulsório em caso de investimento público, contemplado no Art. 148, inciso II, onde o Constituinte foi expresso ao determinar a observância do princípio da anterioridade (Art. 150, III, "b").

A terceira exceção refere-se às contribuições sociais previdenciárias. Este tema, pela importância que exerce na presente dissertação, será abordado em item específico.

- As exceções acima apontadas se justificam face a função extrafiscal exercida por algumas exações, tendo em vista que o seu objetivo é a de interferir no domínio econômico, buscando efeito diverso da simples arrecadação; ou, também, face a emergência da instituição no caso de guerra externa e

calamidade que por si só já justificam a exclusão do princípio da anterioridade.

1.5.3.2 Contribuição social e a anterioridade

As contribuições sociais deverão respeitar o princípio da anterioridade, pois o artigo 149 foi expresso em afirmar que esta espécie de exação deverá observar, na sua instituição, o art. 150, III. Vejamos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, **observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III**, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (Negritamos).

Assim, forçoso concluir que o sistema de contribuições sociais contemplado na Constituição Federal elenca a anterioridade como princípio fundamental, não sendo possível a cobrança destas contribuições no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado.

As contribuições sociais destinadas à seguridade social, no entanto, não estão sujeitas a este regramento, recebendo tratamento especial, conforme será analisado no item seguinte.

1.5.3.3 Seguridade social e anterioridade

O regime tributário das contribuições sociais no Ordenamento Jurídico, conforme ressaltado anteriormente, vem regido pelo artigo 149 da Constituição Federal, acima transcrito. Tal dispositivo ratifica o princípio da anterioridade⁴⁶ ao sistema de contribuições sociais, excepcionando, todavia, a aplicabilidade do Art. 150, III, "b" às contribuições sociais destinadas à seguridade social, que face as suas peculiaridades e em razão de sua natureza extrafiscal, receberam tratamento especial ao princípio da anterioridade, previsto no Art. 195, § 6º. Tal dispositivo possui o seguinte conteúdo:

As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Definido, portanto, pela Constituição Federal que às contribuições sociais destinadas à seguridade social não se

⁴⁶ Observe-se que o Art. 149 da Constituição Federal após citar o Art. 150, III, "b" como de aplicabilidade obrigatório às contribuições sociais, faz expressa menção ao Art. 195, §6º, dizendo que o mesmo não fica prejudicado. Em outras palavras, Legislador Constituinte retirou a aplicabilidade do princípio da anterioridade em sua forma plena às contribuições destinadas à seguridade social, dando-lhe tratamento especializado.

aplica o princípio da anterioridade em toda a sua extensão, conforme definido pelo art. 150, inciso III, alínea "b", há de se indagar qual é a amplitude do art. 195, § 6º e em que esta "*anterioridade especial*" se diferencia da anterioridade geral.

CARRAZZA, ao tratar desta *anterioridade especial*, contempla-a da seguinte forma:

Observamos que as contribuições sociais que financiarão a seguridade social (Art. 195, I, II e III, da CF) não foram postas ao largo do princípio da anterioridade. Elas, na verdade - como notou nosso aluno Pedro A Machado - , devem obedecer a um princípio da anterioridade especial, já que "só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (Art. 195, § 6º, da CF). Uma vez entrada em vigor a lei que criar ou aumentar estes tributos, ela só terá eficácia 90 dias após, sem levar em conta o exercício financeiro. [...] Daí dizermos que são submetidos a uma *anterioridade especial*"⁴⁷.

A anterioridade especial das contribuições para a seguridade social simplesmente diferencia da anterioridade geral pelo fato de poderem estas ser cobradas ou exigidas no mesmo exercício em que for publicada a lei instituidora da exação. Ou seja, o art. 195, § 6º excepciona o princípio geral da anterioridade simplesmente por permitir que estas contribuições possam ser cobradas no mesmo exercício financeiro em

que for publicada a lei que as houver instituído ou modificado, exigindo-se apenas que tal cobrança ocorra noventa dias após a publicação da lei.

Fora esta diferenciação, o princípio da anterioridade especial guarda todas as características originárias, principalmente a que objetiva efetivar o sobreprincípio da segurança jurídica que se completa, conforme já visto anteriormente, pelo princípio da irretroatividade, da legalidade e da tipicidade.

A "não-supresa" continua válida com anterioridade de 90 dias, tendo em vista que o contribuinte poderá neste período analisar com antecedência as onerações tributárias ou o "quantum" que sofrerá após transcorrido este prazo de "vacatio". Continua sendo válido ao contribuinte o princípio que lhe permite organizar seus sistemas, seus processos e seus negócios de forma tal a ter segurança, a ponto de evitar a realização dos fatos geradores da obrigação tributária mediante planejamento.

⁴⁷ Roque A. CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, P.138.

Em síntese, pode-se afirmar que o *princípio da anterioridade* e o *princípio da anterioridade especial* das contribuições destinadas à seguridade social possuem a mesma natureza e seus efeitos são idênticos, tendo como diferença apenas o termo final para emanar seus efeitos.

1.5.4 Princípio da Irretroatividade da lei

Continuando com a análise dos princípios tributários que se relacionam diretamente com as contribuições sociais, é preciso, necessariamente, abordar o princípio da irretroatividade da lei. Este, juntamente com a anterioridade, a legalidade e a tipicidade completam o sobreprincípio da **segurança jurídica**, conforme já salientado anteriormente.

O Art. 149 da Constituição Federal, que funda as vigas mestras do *sistema de contribuições sociais* no ordenamento, determina a estas a observância do princípio constante do Art. 150, inciso III do Texto Maior, ou seja, o *princípio da irretroatividade da lei fiscal*.

Tal artigo determina que "*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - co-*

brar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. A irretroatividade fiscal constante deste dispositivo "não estava expressa nas Constituições anteriores, mas entendia-se, no entanto, que era considerado implícito em decorrência do princípio genérico que afirmava a proibição da lei em prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"⁴⁸.

Este postulado não é privativo do Direito Tributário, sendo aplicável em todo ordenamento, pois a Constituição Federal, ao tratar dos *Direitos e Garantias Fundamentais*, determinou em seu Art. 5º, inciso XXXVI que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Esclarecendo a abrangência do princípio da irretroatividade, SCHERKERKEWITZ ensina que *um tributo não pode ser cobrado por fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu. Melhor dizendo, a lei que instituir um tributo não pode gerar efeitos para o passado, juridicizando*

⁴⁸ Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tri-*

ato ou fato que antes não davam ensejo à cobrança de um tributo⁴⁹.

Esta proposição fundamental afirma a inviolabilidade do passado; procura dar segurança à sociedade com relação aquilo que passou. Esta premissa tem sido constante em nosso Direito Constitucional, preocupando-se com a proteção das situações já consolidadas pelo tempo. BASTOS, citando VICENTE RÁO, explica os fundamentos deste princípio e salienta a necessidade de se ter a irretroatividade da lei, dizendo:

~ "A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores sem nos restituir as nossas esperanças (*O direito e as vidas dos direitos*, V. 1, p. 428).

A razão básica da irretroatividade está calcada na segurança jurídica, permitindo ao contribuinte maior e melhor planejamento de seus negócios.

butário, p.316.

A irretroatividade, no entanto, não é absoluta, comportando exceções. O Art. 106 do Código Tributário Nacional⁵⁰ afirma: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: a) em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluindo a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; b) tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração; quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; e quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

1.6 Conceito Constitucional de Tributo

Até o presente momento foi analisada a estrutura do Sistema Constitucional Tributário, detendo-se com vagar nos postulados fundamentais, nunca olvidando do cerne do presente texto, dedicado às contribuições sociais. Sendo assim,

⁴⁹ Isso Chaitz SCHERKERKEWITZ, *Sistema constitucional tributário*, p.50.

⁵⁰ Ressaltamos que o Art. 149 da Constituição determina expressamente a observância do art. 146, inciso III, conformando, com isso, a aplicabilidade às contribuições sociais de todas as normas constantes do Código Tributário Nacional.

importa agora analisar o conceito básico, o ponto de apoio, o instituto nuclear do sistema: o tributo.

Esta análise se faz necessária, pois sendo as contribuições sociais espécie tributária, é fundamental o prévio exame do conceito de tributo dentro do Sistema Tributário Nacional.

ATALIBA⁵¹ sustenta que o objeto da relação tributária é o **comportamento** consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Este "*dinheiro*" recebe vulgarmente a denominação de tributo, mas sob o ponto de vista estritamente jurídico, tributo é a obrigação de levar dinheiro (comportamento humano) e não o dinheiro em si mesmo. Diz o Autor que

✂→ Sendo o direito uma realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas. Assim, o dinheiro, como as coisas em geral, jamais pode ser objeto de direito. Nenhuma coisa concreta pode ser objeto do direito, das normas jurídicas, das obrigações jurídicas (porque o direito e suas realidades são abstratos).

O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é objeto da obrigação⁵².

⁵¹ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 19.

Após definir o objeto da relação tributária, ATALIBA se dedica à definição de tributo, sob o ponto de vista jurídico, e o faz da seguinte forma:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)⁵³.

Preocupando-se em analisar o tributo sob os aspectos econômico, político e jurídico, MORAES⁵⁴ tece um conceito de tributo da seguinte forma:

O tributo pode ser concebido como um ônus instituído pelo Estado, com base no seu poder fiscal, definido em lei, exigido compulsoriamente das pessoas que vivem dentro de seu território, a fim dele poder desenvolver suas atividades na busca de suas finalidades.

Ao elaborar seu conceito de tributo a partir do Direito Tributário, o autor afirma que tributo

É a prestação compulsória, pecuniária ou de bens de valor pecuniário, exigida pelo Estado ou entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, com base no seu poder fiscal e na lei, das pessoas a ele submetidas"⁵⁵.

⁵² Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 28.

⁵³ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 31.

⁵⁴ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, P. 351-2.

É de aceitação ordinária a afirmação de que a lei não possui a função de formular e estabelecer conceitos, cabendo-lhe prescrever comportamentos. Não obstante esta advertência doutrinária, o Código Tributário Nacional, em seu Art. 3º, de forma didática, estabeleceu o conceito de tributo, que apesar das críticas, *coincide com as definições doutrinárias*⁵⁶ e se *adequa aos traços constitucionais*⁵⁷. Vejamos o conteúdo deste dispositivo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

ATALIBA define tributo como "obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais"⁵⁸. Mais adiante, o autor faz uma minuciosa análise de todos os termos utilizados no conceito, que, pela importância e clareza merece ser transcrito:

⁵⁵ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 357.

⁵⁶ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p.29.

⁵⁷ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 14.

Obrigação - vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

Ex lege - a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

Que não se constitui em sanção de ato ilícito - O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato imponível. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico - por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inc. I da CF) - não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

Cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública - regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou "meramente administrativa" - como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas - o que, embora excepcionalmente, não é impossível - desde que estas tenham finalidade de interesse público. Configura-se, assim, a parafiscalidade.

Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei - a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito passivo explícito o "destinatário constitucional tributário". Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais. Em se tratando de imposto, as pessoas públicas não podem ser sujeitos passivos, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes⁵⁹.

⁵⁸ Geraldo ATALIBA, op. cit., p. 31

⁵⁹ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 31-33.

1.7 Espécies de Tributos

Estando delimitado o conceito constitucional de tributo, o passo seguinte é o de identificar as espécies do gênero tributo, consistindo esta tarefa na ação de agrupar as figuras tributárias de acordo com as características e semelhanças comuns estipuladas pelo sistema constitucional tributário, o que resultará na classificação dos tributos no ordenamento jurídico.

1.7.1 Importância da classificação

Classificar é o procedimento lógico de distribuir em classes e/ou grupos de objetos, de seres, de coisas, de institutos, segundo sistema ou método (critério) de classificação preestabelecido. Não há classificação certa ou errada, mas classificação *mais útil* ou *menos útil*, *conveniente* ou *inconveniente*⁶⁰ pois se constitui em um instrumento de trabalho intelectual, ou seja, a classificação é um meio a que o intelectual lança mão para melhor apreender e compreender o objeto de estudo.

Como regra geral, o fundamento, ou a razão do ato classificatório está em tornar mais completo o estudo do objeto classificado (tributos), facilitando a sua compreensão e servindo a propósitos didáticos. Para o Direito Tributário * brasileiro, no entanto, os objetivos do ato classificatório vão além, ganhando importância adicional, pois a constituição classificou os tributos, atribuindo regimes diferentes a cada uma das espécies. Assim, o erro na classificação levará o intérprete a uma violação constitucional, pois os efeitos decorrentes das espécies contempladas são distintos.

BASTOS, referindo-se à importância da classificação dos tributos no ordenamento brasileiro, argumenta *"que só por essa maneira pode-se assegurar uma competência tributária mínima a cada uma das pessoas políticas"*⁶¹. CARRAZZA estuda a classificação dos tributos advertindo que ela se faz necessária tão somente em virtude da privatividade das competências tributárias em nosso Estado, o que seria inócuo em

⁶⁰ Celso Ribeiro BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de direito tributário*, p. 144.

⁶¹ Celso Ribeiro BASTOS, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 144.

um Estado Unitário⁶². MORAES também valora a classificação sob o prisma da competência tributária, argumentando que

Nos países federativos, como o Brasil, o problema dos conceitos das espécies tributárias e da sua classificação ganha especial interesse, pois implicará, às vezes, em solução de problemas de competência tributária. A própria discriminação de rendas tributárias é baseada na distinção das espécies tributárias⁶³.

ATALIBA analisa com profundidade a importância de se estabelecer com rigorismo e cientificidade a identificação de cada espécie e subespécie tributária, pois a Constituição Federal atribui conseqüências diferentes a cada uma delas. Diz o Autor:

O texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade - e relevantes efeitos - às diversas espécies e subespécies de tributos.

Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as conseqüências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.

[...] Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só as exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e

⁶² Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p 304.

⁶³ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 374-5.

inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade⁶⁴.

A partir destes pressupostos, conclui-se que o ato classificatório dos tributos consiste na determinação da espécie tributária, objetivando, com isso, identificar e aplicar o regime jurídico/constitucional correto.

1.7.2 Critérios de classificação

A doutrina apresenta várias possibilidades de classificações, diferenciando-se de acordo com os critérios arbitrado pelo autor. Estes apresentam elementos políticos, econômicos, financeiros, sociais, jurídicos, etc. A observância desta ou daquela classificação deve ser aceita na medida em que serve de meio para dar sustentação ao estudo proposto ou ao ângulo de visão adotado pelo estudioso. A propósito, MORAES adverte, na palavras de EINAUDI que *"toda classificação é arbitrária e não se pode exagerar a sua importância, atribuindo-lhe mais do que corresponda a um útil instrumento de estudo e esclarecimento"*⁶⁵.

⁶⁴ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p.122-3.

⁶⁵ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p.376.

Partindo-se do pressuposto de que a classificação dos tributos é importante para o Sistema Tributário brasileiro em virtude da correta identificação da espécie tributária e do seu respectivo regime constitucional, de pouco valem as classificações que não possuem fundamento eminentemente jurídico fulcrada na Constituição. Neste passo, é oportuna a lição do ATALIBA ao afirmar que

Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição - encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário - são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que ressalta em insegurança para os aplicadores do direito positivo.

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo⁶⁶.

CARRAZZA argumenta ser possível classificar as coisas de inúmeras maneiras, mas uma classificação jurídica deverá

- [...] necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a *norma jurídica*. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.

⁶⁶ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p.124.

Assim, uma classificação *jurídica* dos tributos só será possível a partir do detalhado exame das normas jurídicas tributárias em vigor, máxime das de mais alta hierarquia, que se encontram na Constituição Federal⁶⁷.

A análise a seguir observa este postulado, de cunho eminentemente dogmático, não se preocupando com questões pré-jurídicas ou pós-jurídicas, tendo como instrumental apenas o ordenamento jurídico positivo calcado. Seu ponto de partida é o regramento da Constituição Federal.

1.7.3 Elementos irrelevantes para a classificação

O Art. 4º do Código Tributário Nacional dispõe que a *natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a) a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e b) a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

Conforme já abordado anteriormente, o tributo é gênero que comporta várias espécies. Para o conhecimento da natureza destas espécies, o legislador apressou-se em dizer ser essencial o exame do fato gerador e complementou dizendo ser

irrelevante a denominação atribuída ou a destinação da arrecadação. ALIOMAR BALEEIRO explica as razões que levaram o legislador a adotar tal postura, argumentando que

Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição, com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado à competência diversa⁶⁸.

Para o Código Tributário Nacional, o fato gerador constitui o dado essencial para distinguir as espécies do gênero tributo. PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁹, no entanto, chama de **ingênua** a proposição do Art. 4º do CTN, dizendo que para ingressar na intimidade estrutural das figuras tributárias, não basta a singela verificação do fato gerador, sendo necessário analisar a hipótese de incidência e a base de cálculo. Para defender sua afirmação, argumenta o autor:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: *As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*. E, mais adiante, no art. 154: *A União poderá instituir: I - mediante lei comple-*

⁶⁷ Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 306.

⁶⁸ Aliomar BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, p. 63-4.

⁶⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 23-5.

mentar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

[...] E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciara, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual.

Para o autor, dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional; b) é simples e operativo, tornando desnecessário considerações retóricas alheias ao assunto.

1.7.4 A irrelevância da denominação

* *Não é o nome que dá essência a coisa, a coisa é o que é pela sua morfologia ou elementos componentes.* Estas palavras são advertências de FRANCISCO MORATO citadas por MORAES⁷⁰ e tem por objetivo deixar claro que não é a denominação ou o nome que caracterizará a espécie tributária. Em outras palavras, o *nomen iuris* não é elemento essencial para a caracterização do tributo. CARLOS MAXIMILIANO, também citado por MORAES, comenta que *seria frágil a garantia constitucional*

⁷⁰ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 384-5.

se a pudesse tornar inútil mediante simples mudança de rótulo. Mais adiante o autor cita LEOPOLDO BRAGA, onde diz:

Em verdade, um típico imposto não passa a ser taxa, nem a taxa a ser imposto, só porque o arbítrio do legislador - insciente, bisonho ou propositadamente divorciado dos conceitos doutrinários fundamentais da Ciências das Finanças e do Direito Financeiro - entendeu de lhes dar a seu bel-prazer esta ou aquela denominação. Tamanha desenvoltura, além de abusiva, ilógica e anti-científica, acarretaria consequências subversivas da ordem jurídica.

A doutrina apresenta-se uniforme em ratificar o acerto do Código Tributário Nacional ao regram que é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação utilizada pelo legislador. Os autores basicamente utilizam dois argumentos para comprovar o acerto do CTN. O primeiro salienta que a linguagem utilizada pelo legislador é perpassada de imperfeições e não possuem um cunho científico. Outros não dão tanta ênfase à imperfeita e natural linguagem do legislador, mas acentuam que se o pensamento fosse diverso a este, estaria aberta a possibilidade de um ente tributante invadir a competência tributária de outro, simplesmente alterando a denominação da exação imposta.

CARVALHO diz que o legislador teve extraordinária lucidez ao declarar que as suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra. Seu raciocínio é o de que os

Nomes com que venha a designar prestações pecuniárias que se enquadrem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional não de ser recebidos pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das imperfeições da comunicação cotidiana, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não terá a marca do rigor técnico e científico que muito almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: *Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da utilidade sistemática da ordem jurídica*⁷¹.

Em síntese, a espécie tributária não pode ser caracterizada simplesmente pelo nome concedido pela norma. Este nada representa para a caracterização da figura tributária, sendo, em verdade, um ponto referencial para os destinatários, que buscarão a sua essência no fato gerador da respectiva obrigação.

1.7.5 A relevância da destinação do produto

Se há unanimidade na doutrina com relação ao inciso I do Art. 4º do Código Tributário Nacional, que afirma não ser essencial o nome para a caracterização da espécie tributária, com relação ao inciso II existe profunda e inconciliável

⁷¹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 25.

vel diferença doutrinária. Afirmam alguns ser este preceito didático e doutrinariamente correto. Outros, porém, asseveram que este critério não é válido para as espécies tributárias, nas quais o destino torna-se elemento essencial.

Para a presente dissertação é fundamental aprofundar o entendimento de cada uma das correntes, pois os defensores da segunda entendem que especificamente para as contribuições o destino da arrecadação é elemento indispensável para demarcar os limites desta figura. Assim, cabe analisar os argumentos apresentados por cada uma das correntes doutrinárias:

1.7.5.1 Destinação: elemento irrelevante

Os defensores desta corrente entendem que o balizamento do Art. 4º, inciso II, coincide com as fronteiras de investigação teórica do próprio Direito Tributário, pois para este é irrelevante o destino da arrecadação, preocupando-se tão somente com a arrecadação do tributo, esgotando-se com o adimplemento da obrigação tributária.

CARVALHO afirma que este dispositivo é providencial, pois o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrele-

vante para a definição da natureza jurídica e acrescenta:
*"Coincide com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal"*⁷².

ROSA JR. segue o mesmo pensamento, acrescentando que o

Destino que a lei der ao produto da arrecadação de um tributo é matéria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário. Isso porque esse último ramo jurídico rege a relação jurídico-tributária entre o Estado e o sujeito passivo, e essa relação extingue-se com o pagamento do tributo e a conseqüente entrada da receita nos cofres públicos⁷³.

MORAES sustenta que a destinação dos valores arrecadados pelo Estado em decorrência dos tributos não está nas cogitações do Direito Tributário e não faz parte de sua disciplina. Para o autor,

O fim ou o destino da receita pública, advinda do tributo, constitui fato estranho à disciplina jurídica que estuda a obrigação tributária, não podendo, assim, caracterizar qualquer espécie tributária. A atividade tributária do Estado se esgota com a criação e a arrecadação do tributo. Uma vez adimplida a obrigação tributária, esta se extingue. A respectiva relação jurídica desaparece (o tributo é o objeto da prestação jurídica, que, realizada, desaparece). Não há de falar-se mais em Direito Tributário [...].

⁷² Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 25.

⁷³ Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p. 203.

O destino do produto da arrecadação da espécie tributária diz mais com a utilização dos recursos obtidos, sendo matéria de Direito Financeiro ou de ciência das finanças. Trata-se de um problema que implica numa solução posterior ao fato jurídico tributário⁷⁴.

ATALIBA também defende o acerto do Art. 4º, inciso II do CTN, argumentando ser esta regra um preceito didático lapidar e doutrinariamente correto. O Autor mostra-se implacável com aqueles que pensam ao contrário e suas palavras são firmes ao dizer que

É absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o Estado dá aos dinheiro arrecadados, para disso pretender extrair qualquer consequência válida em termos de determinação da natureza específica dos tributos. As espécies tributárias se reconhecem pela natureza da materialidade da h.i. Só⁷⁵.

Mais adiante o autor sustenta a sua posição nas palavras de GILBERTO ULHOA CANTO e BECKER que são uníssonos ao defenderem a irrelevância da destinação na caracterização da espécie tributária e conclui dizendo que a destinação é *"matéria que preocupa outra seara do direito público, o direito financeiro"*⁷⁶.

⁷⁴ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 386-7.

⁷⁵ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 159.

⁷⁶ Geraldo ATALIBA, *op. cit.*, p. 159.

Continuando sua argumentação, ATALIBA assevera, com suporte em AMÍLCAR FALCÃO, que o defeito jurídico porventura existente na destinação do tributo arrecadado não invalida o tributo que poderá ser constitucional. *"Quer dizer: pode ser constitucional um tributo e não ter a aplicação dos recursos com ele auferidos; e vice-versa. Em outras palavras: a destinação não integra o regime jurídico tributário"*⁷⁷.

Em síntese, os defensores desta corrente doutrinária possuem os seguintes fundamentos: **a)** o Direito Tributário, enquanto direito obrigacional, se esgota com o adimplemento da obrigação tributária; **b)** o destino da arrecadação é matéria ligada ao Direito Financeiro ou às ciências das finanças; **c)** a espécie tributária se reconhece pela natureza da hipótese de incidência e não pela destinação da arrecadação; e **d)** eventual inconstitucionalidade na destinação não anula a norma instituidora do tributo.

⁷⁷ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 160.

1.7.5.2 Destinação: elemento essencial para contribuições

Os persuasivos argumentos da doutrina acima colacionada e por vezes a sua veemência levam a crer, numa primeira análise, inexistir antítese que possa opor indícios questionadores de sua validade. No entanto, a questão não é absoluta, conforme se observa pelos elementos e autores seguintes.

Reconhecendo a árdua tarefa de divergir dos gabaritados mestres citados anteriormente, SOARES DE MELO, qualifica o destino da arrecadação como elemento a ser considerado na caracterização da espécie tributária. Inicia seu raciocínio fazendo duas indagações fundamentais: *Será que esta diretriz representa uma verdade científica e um dogma? Será que esse posicionamento jurídico não passa de um preconceito passível de desmistificação, uma vez que o próprio texto constitucional indica direção própria?* Quais, então, os argumentos utilizados pelos defensores desta corrente?

(A) Falsa autonomia do Direito Tributário: O primeiro aspecto a ser colacionado está relacionado à falta de autonomia do Direito Tributário. Este ramo do direito apresenta autonomia apenas para fins didáticos. É o próprio ATALIBA quem ressalta que "*cientificamente, não há distinção possí-*

vel entre a matéria tributária e a administrativa ... são relações entre parte e todo"⁷⁸. Também CARVALHO, ao estudar a autonomia do Direito Tributário, afirma que "tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser este ou aquele instituto privativo desse ou daquele ramo do Direito"⁷⁹.

LUCIANO AMARO entende que a destinação da arrecadação é elemento essencial do tributo e tem a impressão de que os defensores de posição contrária partem da equivocada premissa da autonomia do direito tributário. Afirma o autor que

O banimento do critério da destinação, com suposto fundamento no art. 4º, II do Código Tributário Nacional, parece partir da equivocada premissa (não expressamente assumida) da *autonomia do direito tributário*, como se o tributo, como fenômeno jurídico, se contivesse todo (e se esgotasse) na relação obrigacional tributária.

Para esta corrente, se o Direito Tributário não possui autonomia; se é difícil fixar os limites deste ramo especializado; se o fenômeno tributário vai além da obrigação tributária; se o Direito Tributário utiliza institutos de outros ramos do Direito, seria despropositado e ilógico não

⁷⁸ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 32.

considerar a destinação do produto da arrecadação como elemento definidor de espécie tributária. Seguindo este raciocínio, SOARES DE MELO argumenta que

É cediço que o denominado direito tributário constitui um direito de superposição, gravando realidades pertinentes as demais categorias jurídicas, como os negócios civis e comerciais (compra e venda, doação, etc.), ou compreendendo institutos pertinentes ao direito administrativo (lançamento), bem como utilizando regras do processo civil para realizar a liquidação do crédito tributário ou, ainda, do campo penal, no tocante às sanções para violação das obrigações e deveres acessórios. [...]

Portanto, se há dificuldade em definir os contornos, os limites, enfim, um âmbito próprio do "direito tributário", não seria desarrazoado conceber-se certas situações como peculiares às espécies tributárias. Melhor esclarecendo, é o caso da previsão do destino dos valores tributários, sua afetação à administração fazendária (ou seguridade social), como medida apta (ou não) para configurar uma determinada espécie tributária. [...]

A assertiva de que a destinação do tributo é matéria afeta aos direitos financeiros e administrativos e que não tem nenhuma conotação com a identificação de cada tipo tributário, deve ser aceita com reservas e cautelas⁸⁰.

(B) Critério Constitucional: Outro argumento utilizado pelos defensores desta corrente é de que a destinação, quando imposta pela Constituição Federal, como elemento integrante da estrutura de um tributo, se transforma em critério hábil, senão obrigatório para distinguir essa figura de outras. LUCIANO AMARO reconhece que *em regra a destinação não*

⁷⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 13-4.

integra a definição do regime tributário, mas faz a ressalva de que esta regra é excepcionada quando a Constituição impõe a destinação como elemento distintivo da espécie tributária. Diz o Autor:

O que se afirma é que a destinação, quando valorizada pela norma constitucional, como nota integrante do desenho de certa figura tributária, representa critério hábil para distinguir essa figura de outras, cujo perfil não apresenta semelhante especificidade⁸¹.

(C)Requisito do exercício da competência tributária: A destinação do produto de arrecadação também pode constituir em requisito para o exercício da competência tributária. Quando a Constituição define a destinação como aspecto integrante do regime jurídico, está, em verdade, estabelecendo determinados requisitos ou condições para o efetivo exercício da competência tributária. LUCIANO AMARO analisa este aspecto, dizendo que

Há situações em que a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, **pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária.**

Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem des-

⁸⁰ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 33.

⁸¹ Luciano AMARO, *Conceito e classificação dos tributos*, p. 286.

cartá-la como critério que permita distinguir de outra a figura analisada.

Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre e apenas de uma questão meramente financeira), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar o destino do tributo mesmo nos casos em que **esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária**⁸² (O grifo é nosso).

(D) A Constituição não se subordina ao Art. 4º do CTN:

Para os que invocam o Art. 4º do Código Tributário Nacional para demonstrar que a destinação legal do produto da arrecadação é irrelevante na definição da espécie tributária, LUCIANO AMARO adverte que tal *dispositivo não condiciona o trabalho do legislador constituinte, que pode utilizar o critério da destinação para discriminar esta ou aquela espécie tributária, sem que a norma infraconstitucional o impeça*⁸³.

(E) Juridicização do dado financeiro: Ao argumento de que o destino que se dê ao produto de arrecadação está fora do âmbito de abrangência do Direito Tributário, pertencendo aos ditames do Direito Financeiro ou pertencente à ciência das finanças (metajurídico), os defensores da corrente contrária rebatem ponderando que os dados fornecidos pela Ciên-

⁸² Luciano AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 75.

cia das Finanças, após a previsão na Constituição Federal, os mesmos se juridicizam, passando a fazer parte deste ramo especializado do Direito. AMARO, ao tratar deste tema, diz ser preconceituosa a tese que pretende considerar todos os dados fornecidos pela ciência das finanças como metajurídicos e não concorda que tais dados devem ser, de plano, descartados pelo estudioso do Direito Tributário. Diz o Autor:

★ Ora, já vimos que o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; neste momento, ele passa a ser um dado jurídico, como ocorre, aliás, noutros campos do conhecimento humano: as trocas entre os agentes econômicos (p. ex., a compra e venda, em que a moeda é permutada por um bem econômico) são um fenômeno da economia, mas no momento em que o Direito se apropria deste dado e o juridiciza, ele passa a ser um fenômeno jurídico. Noutras palavras, sempre que um fenômeno (corresponda ele a um fato econômico, ou financeiro, ou social, ou natural - como o fato do nascimento, etc.), é o objeto de disciplina jurídica; ele adquire foros de cidadania nos domínios do Direito. Se a tipificação deste fenômeno não pode apartar-se do regime jurídico que lhe é peculiar, como ignorar o dado (que, juridicizado compõe este regime jurídico), a pretexto de que ele foi fornecido por outra ciência?

(F) Todo tributo tem destino determinado: SOARES DE MELO argumenta que as causas dos tributos não se assentam exclusiva e implacavelmente na materialidade constitucional, mas na sua vinculação ao destino, sendo gerais para os impostos e específico para as demais, inclusive para as con-

⁸³ Luciano AMARO, *Conceito e classificação dos tributos*, p. 286.

tribuições sociais e empréstimos compulsórios. Argumenta o Autor que

Sob esse prisma, há que se convir que todos os tributos acabam tendo um destino determinado: (a) os impostos servem para atender às necessidades gerais da coletividade; (b) as taxas são utilizadas para restituir os ônus inerentes ao exercício regular do poder de polícia e os serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição dos particulares; (c) a contribuição de melhoria relaciona-se com a valorização do bem particular em razão de obra pública; (d) os empréstimos compulsórios visam a atender calamidades públicas como guerra externa, ou sua iminência, e investimentos público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; e (e) as contribuições objetivam a regulação da economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social, num âmbito mais abrangente⁸⁴.

Para dar seguimento à fundamentação do seu raciocínio o Autor cita LUCIANO AMARO que também entende que a destinação do tributo está na base de todas as classificações:

O próprio critério da destinação do tributo (tão vilipendiado por alguns autores e aparentemente excomungado pelo art. 4º, inciso II, do CTN) está na base de todas as classificações dos tributos, inclusive nos modelos binários, embora se apresente transcodificado no plano normativo (através da referibilidade do tributo a um "dever correspectivo do Estado" ou a um "fato ou coisa estatal", ou a uma "atuação estatal divisível")⁸⁵.

⁸⁴ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 33.

⁸⁵ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 34.

(G) Desvio de finalidade do recurso: Quando a questão a ser analisada está centrada na destinação do produto da arrecadação, mister se faz estudar a questão em dois momentos: um, relativo ao exercício da atividade legislativa e o outro, à atuação do Poder Executivo. Ou seja, o desvio de finalidade referido no presente momento deverá fazer parte da análise de legalidade de uma exação no momento de sua criação (atividade legislativa) e na aplicação dos recursos arrecadados (atividade executiva). O desvio de finalidade na criação legislativa poderá levar à inconstitucionalidade face aos princípio de competência tributária definida pela Constituição Federal; por outro lado, o desvio de finalidade no momento da aplicação do recuso encaminhará a questão para uma ilicitude da autoridade administrativa, sem, contudo, afetar a validade do tributo exigido.

Portanto, a destinação dada ao tributo pelo legislador é fundamental para a caracterização da espécie tributária. Desconsiderar este elemento em uma análise jurídica poderá ofuscar a visão do intérprete, que não conseguirá enxergar eventual inconstitucionalidade.

Este aspecto também é abordado por LUCIANO AMARO, que, com clareza e convicção, afirma a necessidade de distinguir estes dois momentos, dizendo:

 Ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou se radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, p. ex., uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na Segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina. É neste sentido que afirmamos a relevância da destinação para caracterizar a espécie tributária. O tributarista que não der importância a esse aspecto não irá enxergar a inconstitucionalidade do tributo, pois a contribuição, embora irregularmente criada, corresponderá ao modelo teórico com que ele estará trabalhando⁸⁶.

Na sequência o Autor faz um comparativo com o empréstimo compulsório, argumentando que a restituibilidade de tal exação deve fazer parte da lei instituidora para poder caracterizar esta espécie. Agora, o descumprimento da legislação por parte do Estado, não restituindo de acordo com a lei, não tornará ilegítima a cobrança, mas ilegal o procedimento do Poder Executivo.

⁸⁶ Luciano AMARO, *Conceito e classificação dos tributos*, p. 286.

MELO⁸⁷ também faz a distinção destes dois momentos, dizendo:

Entretanto, o que interessa distinguir é a (a) previsão constitucional do destino do tributo e (b) sua efetiva utilização, ou seja:

- a) a lei ordinária que instituir a exação tributária deverá estabelecer o destino do tributo, se este for previsto na Constituição, sob pena de desvirtuá-lo, tornando-o ilegítimo;
- b) a má aplicação do tributo ingressado na burra do governo constitui ato administrativo nocivo, danoso, ilegal, caracterizando desvio de finalidade.

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e, posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto da arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente (lei) ínsito ao tributo.

Para reforçar a tese de que a destinação é elemento importante para a legitimação e caracterização da espécie tributária, AMARO⁸⁸ chama a atenção, meditando sobre três exemplos concretos, dizendo:

(A) Se a União instituir tributos sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões, pela invasão de competência dos Estados e dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços);

⁸⁷ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 34.

⁸⁸ Luciano AMARO, *Conceito e classificação dos tributos*, p. 285.

(B) Se a União, sem explicitar na lei (complementar) uma das destinações referidas no art. 148 da Constituição, instituir empréstimo compulsório, a exação será inconstitucional;

(c) Se a União instituir tributo (chamando-o, embora, de contribuição), exigível dos advogados (pelo só fato do exercício de sua profissão), ele será inconstitucional; mas se a lei destina essa contribuição à Ordem dos Advogados, ela é juridicamente válida, pela óbvia razão de que, como "contribuição corporativa" ela se distingue dos impostos.

~ Com essas exemplificações, conclui-se a exposição dos fundamentos utilizados pelos defensores desta corrente, onde afirmam que a destinação do tributo é elemento essencial para a caracterização da espécie tributária, pois, (a) o Direito Tributário tem autonomia apenas para fins didáticos; (b) se a Constituição Federal estabelece a destinação como condição, esta se transforma em critério hábil para a caracterização da espécie tributária; (c) tendo a Constituição previsto este elemento, o mesmo passa a ser fundamental no exercício da competência tributária; (d) a Constituição não se subordina ao Art. 4º do Código Tributário Nacional; (e) prevendo a Constituição a destinação no desenho do perfil da exação, a mesma está juridicizando tal suporte fático, trazendo-o para o âmbito do Direito Tributário; (f) a destinação está presente em toda a espécie tributária e, finalmente, (g) o desvio de finalidade afeta a exação apenas no plano legislativo e não no plano executivo.

1.7.6 O Critério da destinação para as contribuições

Para concluir a abordagem da destinação do tributo e não perdendo o princípio orientador do presente trabalho, verificar-se-á a posição de alguns doutrinadores no concernente à relevância da destinação do produto de arrecadação para a instituição e caracterização da contribuição social dentro da Ordem Constitucional.

HUGO DE BRITO MACHADO⁸⁹ argumenta que as contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade. Diz não ter sentido a invocação do art. 4º do CTN por dois motivos: **a)** primeiro porque não se pode questionar a prevalência da Constituição sobre o CTN; **b)** em segundo porque *não se trata de destinação legal do produto da arrecadação, mas de vinculação da finalidade, induzindo a idéia de vinculação de órgãos específicos à relação com o contribuinte*. Conclui o autor dizendo:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida [...].

⁸⁹ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 50-2.

É certo que "*a natureza jurídica da espécie de tributo é encontrada pela análise de seu fato gerador, pouco importando o motivo ou a finalidade (elementos acidentais)*". Isto, porém, não impede que a Constituição vincule determinada espécie tributária a certas finalidades, e se isto acontece, como aconteceu com as contribuições sociais, passa a finalidade a ser elemento essencial no regime jurídico específico desse tributo⁹⁰.

O autor, de forma brilhante, ao julgar o AMS 976, Sessão de 12.05.90, no Tribunal Regional Federal da 5ª Região tratou da destinação como elemento essencial, dizendo:

É da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não teria, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais⁹¹.

MARÇAL JUSTEN FILHO registra que a destinação da arrecadação passou a ser relevante, para as contribuições sociais com o advento da Constituição Federal de 1988, pondo fim ao princípio vigente anteriormente, na qual imperava o disposto constante no Art. 4º do CTN. Argumenta que atualmente:

⁹⁰ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 50.

⁹¹ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 36.

* Uma contribuição "especial" não se caracteriza apenas pela composição da hipótese de incidência. Nunca se reconhecerá uma contribuição especial apenas pelo exame da materialidade da hipótese de incidência. Sob esse ângulo, existirá (usualmente) confusão entre "contribuição especial" e imposto.

A peculiaridade mais evidente das contribuições especiais reside na destinação (finalidade) do produto da arrecadação [...].

Já uma espécie tributária "especial" (contribuição especial) se individualiza pela vinculação por *determinação constitucional* do exercício da competência tributária. A Constituição determinou que o exercício de uma determinada competência impositiva se vincularia à persecução de um fim público específico e determinado.

Ou seja, a **vinculação** não se põe em nível infra-constitucional, mas já está prevista na própria Constituição.

A peculiaridade maior não está na simples **vinculação**. Reside em que a própria competência tributária é outorgada constitucionalmente mediante comando determinante da vinculação⁹².

Para concluir, vale o registro da conclusão a que SOARES DE MELO chegou, em obra dedicada integralmente às contribuições sociais no sistema tributário, ao analisar a questão da destinação do tributo. Vejamos o fecho, após vários argumentos:

Destarte, está demonstrado que a questão é preme de controvérsias, não podendo aceitar-se, de forma absoluta, a regra inserida no inciso II do art. 4º do CTN. Além desse preceito legal não encontrar fundamento de validade no texto constitucional, as contribuições possuem uma característica especial, uma situação sobremodo peculiar como requisito de sua validade, qual seja a vinculação de sua receita à seguridade social, em orçamento próprio.

⁹² Marçal Justen FILHO, *Contribuições sociais*, p. 151-6.

Conquanto o tipo tributário seja identificado por sua materialidade, umbilicalmente ligada à base de cálculo, na contribuição o produto de sua arrecadação deve estar expressamente previsto na lei que a instituiu. Se isto não ocorrer, estará desconfigurada esta espécie tributária e agredido o texto constitucional⁹³.

1.7.7 Classificações na doutrina brasileira

Pois bem, estando aquilatada a importância da classificação no ordenamento jurídico; fixada a norma jurídica como critério de classificação e feita a advertência da irrelevância da *denominação* (Art. 4º, I do CTN) e expostas as controvérsias com relação a destinação do produto de arrecadação (Art. 4º, II do CTN), tem-se todos os requisitos para iniciar a abordagem da classificação doutrinária das espécies tributárias.

A Constituição Federal, ao iniciar o regramento do Sistema Tributário Nacional, no Art. 145⁹⁴, faz alusão a três categorias de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, dando a entender que seriam as únicas, vez que não

⁹³ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 36.

⁹⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços

faz referência a nenhuma outra. Acontece, porém, que em outras oportunidades o Texto Constitucional faz referência a duas outras modalidades, quais sejam, o empréstimo compulsório, previsto no Art. 148⁹⁵ e as contribuições sociais prevista no Art. 149⁹⁶. Com isso, permaneceu a dúvida quanto ao exato número de espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Brasileiro.

Portanto, alberga a Constituição Federal cinco modalidades tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição social. Estas modalidades expressamente previstas na Constituição tem levado à formação de correntes doutrinárias, que baseando-se em critério extraído da natureza do fato gerador, às reduzem a duas ou três espécies tributárias. Alguns vislumbram quatro

públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁹⁵ **Art. 148.** A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: **I** - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; **II** - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. **Parágrafo único.** A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁹⁶ **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

espécies, enquanto outros concebem a existência de cinco espécie, coincidente, portanto, com a nomenclatura utilizada pela Constituição Federal⁹⁷.

A doutrina não tem sido unânime na classificação dos tributos, deparando-se com quatro correntes para definir as espécies tributária existentes em nosso ordenamento: **a)** bipartida (impostos e taxas); **b)** tricotômica (impostos, taxas e contribuições); **c)** quadripartite (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais) e **d)** quinquipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições, empréstimo compulsório)⁹⁸.

Conforme já dito anteriormente, o ato classificatório é arbitrário, cabendo ao classificador definir as variáveis que lhe servirá de guia. Neste passo, LUCINO AMARO adverte que *"o divisor de águas das classificações doutrinárias está na escolha das variáveis, sendo que alguns autores optam por uma, enquanto outros optam por outra ou outras"*. Prossegue o autor afirmando que *conforme o número de variáveis, podere-*

⁹⁷ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 379-380

⁹⁸ Idem.

mos encontrar duas, três ou quatro conjuntos, conforme o número de critérios escolhidos⁹⁹.

Após demonstrar que a mudança das variáveis muda a classificação, LUCIANO AMARO adverte que o problema que se põe não é sobre qual seja o verdadeiro critério técnico ou jurídico. Diz ele, com uma visão didática, que

§ → A questão que deve ser colocada está em saber se o critério eleito é suficiente para que se apreendam os diferentes regimes jurídicos a que cada grupo de figuras está submetido pelo ordenamento jurídico. De que serve dizer que o tributo "A" é imposto, se ele se sujeita a um regime jurídico diferente do aplicável a outros tributos que (pelo critério adotado) também comporiam o grupo dos impostos? Assim, se, por exemplo, dissermos que o empréstimo compulsório é um imposto, isso não nos ajuda a identificar o regime jurídico da figura, se a Constituição não estabelece, para aquele tributo, o mesmo perfil jurídico conferido aos impostos¹⁰⁰.

BASTOS também compartilha deste pensamento, pois, para ele, a importância de uma classificação está na identificação do regime jurídico tributário. Discorrendo sobre a classificação bipartida dos tributos (vinculados ou não vinculados) indaga se ela é útil ou não à luz do direito positivo brasileiro e responde:

⁹⁹ Luciano AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 66.

¹⁰⁰ Luciano AMARO, *op. cit.*, p. 67.

Para nós a resposta é negativa. Na medida em que a Constituição conferiu regimes próprios a cinco modalidades tributárias diferentes, importa conhecer o respectivo regime. Não nos parece que seja, portanto, uma questão de palavras diferentes a encobrir coisas idênticas¹⁰¹.

Este é, em princípio, o melhor caminho para a presente análise, ou seja, se há na Constituição Federal cinco modalidades tributárias com regimes diferentes, importa aprofundar o conhecimento destes. Não há a pretensão, neste trabalho, de enquadrar a figura dentro desta ou daquela corrente. Para a presente monografia, vale o simples levante da polêmica e indicação das várias correntes doutrinárias existentes no ordenamento.

Interessa, no presente momento, demonstrar que a contribuição social possui características próprias, que lhe concede um regime tributário constitucional especial, diferenciando-a das demais espécies. Pretende-se identificar a estrutura básica das contribuições, notadamente as previdenciárias.

Conforme será aprofundado no próximo capítulo, os traços distintivos que concedem autonomia às contribuições so-

¹⁰¹ Celso Ribeiro BASTOS, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 146.

ciais previdenciárias, dentro das figuras tributárias são basicamente dois: o primeiro diz respeito a **(A) destinação do produto de arrecadação para benefício de determinado grupo social**, como por exemplo os trabalhadores, concedendo-lhes vantagens especiais; a segunda diz respeito a **(B) receita das contribuições que deve ser destinada diretamente ao custeio da seguridade social, integrando seu orçamento (Destinação da receita)**, ou seja, integrando diretamente os cofres do INSS.

Estes elementos distintivos impõem tratamento diferenciado e específico para as contribuições sociais que, se não forem observadas pelo legislador ordinário, não passarão pelo crivo da constitucionalidade.

2 REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

2.1 Parafiscalidade

As contribuições sociais, objeto do presente estudo, são conhecidas ou identificadas como contribuições *parafiscais*. Neste passo, faz-se necessário um aprofundamento desta figura como condição para o desenvolvimento do conhecimento das contribuições sociais.

2.1.1 Enquadramento jurídico da parafiscalidade

Na abordagem do tema, no entanto, uma balizamento inicial deve ser feito: para a compreensão jurídica do fenómeno *parafiscalidade* não é possível enfocá-lo como espécie tributária. O enquadramento jurídico da parafiscalidade restringe-se e é consequência da competência e da capacidade tribu-

tária, como aliás, observou SOARES DE MELO ao afirmar que "o exato enquadramento jurídico da parafiscalidade circunscreve-se e decorre da análise e compreensão das figuras da competência e da capacidade tributária"¹⁰².

ATALIBA, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*¹⁰³ aborda a parafiscalidade juntamente com a análise do sujeito ativo, e argumenta que nos casos de tributos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa **exercente da atuação posta no núcleo da hipótese de incidência**, cujo critério de fixação são políticos. Acrescenta o autor:

Em outras palavras: se os tributos vinculados têm por hipótese de incidência uma atuação estatal, a pessoa que exerça essa atuação (União, Estados, D. Federal, Municípios, Autarquias, sociedades mistas e empresas públicas) será seu titular - e, em consequência, sujeito ativo¹⁰⁴.

Prossegue afirmando que o fenômeno que se convencionou chamar de parafiscalidade surge quando a lei concede a qualidade de sujeito ativo à pessoa de direito privado ou público, diversa do Estado, como é o caso do SESC (Serviço Social do Comércio), SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem dos In-

¹⁰² José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 85.

¹⁰³ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 81.

¹⁰⁴ Idem, p. 82.

dustriários) e LBA (Fundação Legião Brasileira de Assistência). Ao tratar da parafiscalidade, argumenta o autor que

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributo a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (IAPAS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública [...]¹⁰⁵.

Para ratificar o seu pensamento, ATALIBA cita o conceito de parafiscalidade elaborado por ROQUE CARRAZZA que também o faz a partir da delegação da capacidade tributária ativa à pessoa jurídica de direito público ou privado diversa do Estado:

- É a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos¹⁰⁶.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELHO salienta que a parafiscalidade é uma sistemática financeira de descentralização da arrecadação das receitas públicas e, a exemplo dos autores já citados, também concorda que este fenômeno corresponde à capacidade tributária, argumentando:

¹⁰⁵ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 83.

¹⁰⁶ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 83.

Em realidade, a *capacidade tributária ativa* consiste na arrecadação e emprego dos valores tributários (*contribuições*), por parte de terceiros, (órgão previdenciário, entidades corporativas ou de setor econômico), também denominados "entidades paraestatais", diversas das pessoas políticas dotadas de *competência* para instituir tributos (União, Distrito Federal e Municípios)¹⁰⁷.

Verifica-se, assim que o fenômeno da parafiscalidade ocorre por não haver identidade entre a pessoa que tem a **competência constitucional**¹⁰⁸ para instituir determinado tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) com aquela que tem **capacidade tributária ativa**¹⁰⁹ (decorrente de lei), com poderes para realizar as tarefas de arrecadação, administração e fiscalização. Esta, portanto, é a abordagem a ser dada à parafiscalidade.

Importante exemplo da parafiscalidade, a propósito, são as contribuições previdenciárias, nas quais o Legislador Constituinte concedeu **competência tributária para a União** e, por outra lado, outorgou **capacidade tributária** em favor de

¹⁰⁷ José Eduardo Soares de MELO, *Curso de direito tributário*, p. 67-8.

¹⁰⁸ Para ROQUE CARRAZZA, **competência tributária** é a aptidão para criar tributos descrevendo por meio de lei seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota) e se situa no âmbito constitucional (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 146).

¹⁰⁹ **Capacidade tributária ativa** é a aptidão de uma pessoa figurar no pólo positivo da obrigação tributária. Correlaciona-se com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária (José Eduardo Soares De MELO Apud Roque CARRAZZA, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 85).

uma autarquia, o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), permitindo-lhe, com isso, o desempenho de sua atividade cujo interesse é essencialmente público.

Ponto relevante a ser analisado é se a atribuição de capacidade a estas pessoas, distintas das que possuem competência tributária, afetará o regime jurídico tributário a ser aplicado. A resposta encontra-se com ATALIBA que afirma:

* A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei - que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades - em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sendo observado¹¹⁰.

2.1.2 Origem e significado do vocábulo parafiscalidade

Pelo que se tem notícia, o vocábulo *parafiscal* foi utilizado pela primeira vez em 1947, no documento denominado "*Inventaire Schumann*", elaborado pelo então Ministro da Economia da França cujo nome foi atribuído ao próprio documento. Tal dispositivo compreendia exações pecuniárias compulsórias (previdência social, salário-família, acidente do trabalho, fundos nacionais, etc.) marcadas por algumas características que as diferenciavam dos tributos clássicos¹¹¹.

¹¹⁰ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 83.

¹¹¹ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 622.

Parafiscalidade* é a qualidade ou condição de parafiscal e representa as finanças *paralelas*, isto é, as receitas que se situam ao lado das finanças do Estado, não obstante terem por objetivo a satisfação de necessidade pública. Em outras palavras, *é uma finança paralela, no sentido de que a receita decorrente das exações parafiscais não se misturam com a receita geral do poder público*¹¹².

ATALIBA, ao tratar do conceito jurídico da parafiscalidade, inicia sua argumentação questionando sobre o seu significado e argumenta:

[...] Significa a atribuição, pela lei, da capacidade de serem sujeito ativo de tributos - pessoas diversas da União, estados e Municípios (autarquias, empresas estatais delegadas de serviços público, entes paraestatais).

Distingue-se da "fiscalidade" porque esta é a arrecadação de tributos próprio pelo Estado. Não se confunde com meros "agentes de retenção" - como os qualifica Hectos Villegas - porque estes simplesmente arrecadam tributo alheio, da mesma forma que tantos delegados ou comissionados a quem a lei atribui tal tarefa.

São tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do estado e arrecadadas por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas - meramente administrativas, como as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima - ou mesmo privadas, desde que com finalidades de utilidade pública. São tributos parafiscais as taxas de pedágio das autarquias ou entidades rodoviárias, a taxa de

* A raiz grega "para" significa "ao lado", ou "junto a". Significa, assim, *junto a fiscalidade* ou *ao lado da fiscalidade*.

¹¹² Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p. 396.

esgoto, as taxas cobradas pelas autarquias, os tributos destinados ao IAPAS, ao SESC, ao SENAC, ao SENAI, ao Sesi, ao INCRA, à OAB, ao CREA etc.

Desde que se trate de tributo de que seja titular pessoa não política (União, Estados e Municípios), o tributo se chama parafiscal. Isto é uma convenção quase universal. São recursos não arrolados no orçamento estatal, em outros países, como, antes de 1988, aqui; mero acidente extrínseco de forma, que em nada altera sua natureza tributária. Por isso, a designação parafiscal; precisamente pelo fato de figurarem em peças paraorçamentárias. [...] ¹¹³

2.1.3 Características

A parafiscalidade apresenta certas particularidades que a distingue da "fiscalidade". ROSA JR. procurou identificar estes traços distintivos e elencou as seguintes características:

a) a atribuição da arrecadação é cometida pelo Estado a uma entidade dotada de autonomia administrativa e financeira; b) essa entidade deve, portanto, arrecadar diretamente a receita, administrá-la na consecução de suas finalidades; c) constitui uma receita extra-orçamentária, fora ou ao lado do orçamento estatal (CF, art. 165, § 5º); d) está sujeita à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária, porque ou é arrecadada por pessoas de direito público, como o INSS, ou por pessoas de direito privado mas responsáveis por dinheiro ou outros bens públicos¹¹⁴.

¹¹³ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 193-4.

¹¹⁴ Luiz Emygdio F. da ROSA JÚNIOR, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p. 399.

ALIOMAR BALEEIRO também se dedicou à identificação dos traços distintivos e elencou quatro pontos característicos, a saber:

a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) vinculação especial ou "afetação" dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação; c) em alguns países, exclusão dessas receitas delegadas no orçamento geral (seriam então "paraorçamentárias", *para-budgetaire*, segundo LAFERRIÈRE); d) consequentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária¹¹⁵.

2.1.4 Origem e evolução da Parafiscalidade

A atribuição, pelo titular da competência tributária, de capacidade tributária ativa a pessoas públicas ou privadas, delegando funções e tarefas do Estado não constitui novidade. Segundo informa MORAES, encontramos o seu uso desde os tempos antigos, embora para o custeio de tais serviços ou encargos não se empregasse a palavra parafiscalidade¹¹⁶.

Entre os romanos, observa MORAES, havia exação destinada à manutenção de cavalos ou a manutenção de tropas, que eram cobradas dos incapazes para o serviço militar. A Igreja Católica exigia contribuições para atender a manutenção dos

¹¹⁵ Aliomar BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, p. 641.

¹¹⁶ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 620.

serviços religiosos. A Idade Média, segundo o autor, apresentou diversos casos de exigências desta natureza¹¹⁷. Referindo-se ao século passado, continua o autor dizendo:

No século passado e princípio do atual, encontramos farta legislação com essa finalidade: são leis sobre saúde pública, exigindo contribuição especial a ser paga pelos proprietários de zonas infestadas pela malária, a fim de cobrir os gatos com os medicamentos; cobrança de contribuições dos colégios de advogados e procuradores; a contribuição cameral, destinada a manter o funcionamento das câmaras de comércio e indústria; contribuição destinada a manter um colégio; para sanatórios, etc.¹¹⁸

Alguns autores admitem que o fenômeno da parafiscalidade, nos moldes atuais teve sua origem e é próprio dos regimes ditatoriais. MORAES afirma:

Com o aparecimento do Estado Fascista, tendo por base uma organização social corporativista, temos a origem das verdadeiras instituições parafiscais. Quando os governos populares assumiram o poder, principalmente na Itália, a capacidade tributária ativa, para exigir tributos que se destinavam a finalidades sociais, foi delegada às organizações de trabalho¹¹⁹.

Outros argumentam que estas contribuições sempre existiram, sem contudo, ter muita expressão. Foi, no entanto, com os regimes de força que tomaram volume, notadamente no início da Segunda Guerra Mundial. Tal crescimento se justifica

¹¹⁷ Idem, p. 619.

¹¹⁸ Idem.

¹¹⁹ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 620.

em virtude de os ditadores *serem mais despreocupados, menos embaraçados, menos sujeitos a empecilhos e, portanto, resolvem diretamente determinadas questões*¹²⁰, sem maiores preocupações de ordem legal ou constitucional.

NASCIMENTO afirma que não foi o regime fascista corporativo italiano que *inventou a parafiscalidade, mas reconhece que o clima que nele se respirou pode ter sido propício, mas com ele ou sem ele o fenômeno da parafiscalidade ocorreria*¹²¹.

MORSELLI, referindo-se a seus estudos sobre o tema iniciados em 1938, assevera que a parafiscalidade já havia começado a adquirir grande espaço no fim do século passado, sob o jugo dos governos liberais e de costumes democráticos. Com relação ao aparecimento da parafiscalidade o autor é claro ao afirmar:

O que retirou a parafiscalidade da obscuridade em que vivia, atraindo as atenções de políticos, homens de Estado e juristas, foi a proporção que ela veio a assumir, sua *quantidade*, multiplicada pela realidade de novas e indeclináveis necessidades sociais, econômicas e de caráter assistencial, que tempos passados desconhecera e que agora se impõem e precisam ser atendidas¹²².

¹²⁰ MORSELLI Apud Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 11.

¹²¹ Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 12.

¹²² Morselli, citado por Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 13.

Portanto, na visão de MORSELLI, o fenômeno da parafiscalidade decorreu de novas e indeclináveis necessidades sociais, desconhecidas no passado. BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS reconhece que as transformações sofridas pelo Estado, *quase todas provocadas por fatos históricos, como por exemplo a Primeira Guerra Mundial*, exigiu modificação na estrutura econômica do Estado, o que tornou inevitável a recepção da técnica da parafiscalidade. Nas palavras de SYLVIO SANTOS FARIA:

No mundo moderno, entretanto, o Estado, a braços com um número de finalidades muito superior aos meios a sua disposição, como acertadamente diz Mérigot, reconhece a impossibilidade de resolver grande parte de seus problemas diretamente, passando, então, a reconhecer a exigência grupal das necessidades sociais e a criar órgãos representativos dos interesses dessas categorias com a finalidade de, descentralizando o serviço público, permitir a sua maior eficácia. O fundamento deste serviço descentralizado faz-se por meio de recursos próprios, permitindo ao contribuinte melhor acompanhar o ciclo de transformação das receitas em despesas, em virtude da aplicação especial das contribuições num ambiente bem mais reduzido do que o círculo geral das atividades estatais¹²³.

Pelo que foi possível observar até o presente momento, para compreender o fenômeno da parafiscalidade, deve-se enfocá-la a partir da competência e da capacidade tributária, pois consiste na atribuição de capacidade para arrecadar

¹²³ Sylvio Santos Faria, apud Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 621.

tributos em benefício próprio à pessoa diversa das políticas, sendo estas últimas detentoras da competência tributária.

O surgimento deste fenômeno, conforme já mencionado, decorreu essencialmente da necessidade do Estado de fazer frente a novas e fundamentais necessidades sociais, que encontrou solo fértil para a sua abundância e profusão nos regimes *fortes*, que se caracterizam por serem menos zelosos com a legalidade.

Feitas estas considerações a respeito da parafiscalidade, pode-se, então, analisar as contribuições sociais, tidas como importante exemplo ou espécie deste gênero jurídico.

2.2 Denominação

Como visto, a parafiscalidade tem relação com a capacidade tributária. No entanto, o instrumento (tributo) utilizado pelos entes parafiscais para atingir o patrimônio do contribuinte é espécie tributária. Esta exação, no entanto, encontra várias denominações, das quais pode-se citar: *contribuição parafiscal*, *contribuição especial*, *contribuição social*, *imposto especial* ou simplesmente *contribuição*, etc.

A Constituição Federal de 1988, ao se referir a estas exações às denomina apenas de "*contribuições*", como por exemplo no Art. 149, Art. 195, Art. 212 e Art. 72 do ADCT.

O vocábulo *contribuição* é gênero que aceita espécies, tais como: *contribuição profissional*, *contribuição sindical*, *contribuição previdenciária*, ou *contribuição social*, argumentando alguns que a própria *contribuição de melhoria* não deixa de ser uma *contribuição*. A palavra *contribuição* deriva do latim "*contributio*", "*contributione*", achando-se ligada à idéia de quinhão, cota, tributo¹²⁴.

O termo *contribuição*, juridicamente, possui dois sentidos: a) como um dos elementos ou recursos da seguridade social, identificando-se com a exação *contribuição*; b) como ato jurídico, identificando-se com o **pagamento** da *contribuição*, empregando-se para indicar a **ação ou o fato de pagar** a *contribuição* correspondente¹²⁵.

¹²⁴ Bernardo Ribeiro MORAES, op. cit., p. 628-9.

¹²⁵ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 96.

2.3 Conceito de Contribuição Social

MORAES argumenta que a posição dominante na doutrina, para conceituar **contribuição** é no sentido de *caracterizar o fato gerador da respectiva obrigação a partir de uma atividade estatal destinada ao interesse geral da coletividade, mas que oferece uma vantagem individual a determinado grupo de contribuintes*¹²⁶. Após esta ressalva, o autor passa a apresentar os conceitos forjados por ilustres juristas, que, pela importância e elucidação merecem ser transcritos:

É uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extra-orçamentária, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários diretamente ou seja pelas repartições fiscais do Estado (Jean Guy Mériqot).

As contribuições especiais são tributos devidos em razão de benefícios ou de grupos sociais, derivados da realização de obras ou de gastos públicos ou de especiais atividades do estado (Héctor B. Villegas).

A contribuição especial tem por fato gerador uma atividade econômica do estado realizada com fins gerais, que simultaneamente proporciona uma vantagem particular ao contribuinte (Ramon Valdés Costa).

Uma modalidade nova de finanças, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições do Estado (Sylvio Santos Faria).

¹²⁶ Bernardo Ribeiro de MORAES, op. cit., p. 643.

Contribuição especial vem a ser, pois, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma atividade social do Estado ou de entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, efetivas ou potenciais, dirigidas a grupos sociais (Bernardo Ribeiro de Moraes)¹²⁷.

Colhe-se na doutrina, ainda, os seguintes conceitos de contribuição social:

"Prestação devida: a) por aqueles que por se acharem em determinada situação recebem uma especial vantagem econômica, como efeito do desenvolvimento de uma atividade administrativa, e contrasta com todas as outras pessoas a quem a mesma atividade aproveita; ou b) por aqueles que, em consequência de coisas que possuem, ou do exercício de uma indústria ou comércio, ou outra atividade, provocam uma despesa (especial) ou uma despesa maior da pessoa pública" (Giannini)¹²⁸.

"prestação obrigatória devida em razão de benefícios individuais, ou de grupos sociais, derivados da realização de obras públicas ou de especiais atividades do Estado (Giuliani)¹²⁹.

2.4 Sistema Constitucional

No capítulo anterior, especificamente no item 1.4, analisou-se o sub-sistema das contribuições sociais dentro do Sistema Tributário Nacional, verificando-se que a negação da existência daquele implicaria o reconhecimento de um conjunto desordenado de dispositivos constitucionais que tratam das contribuições.

¹²⁷ Bernardo Ribeiro de MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 643-4.

¹²⁸ Citado por Iso Chaitz SCHERKERKEWITZ, *Sistema constitucional tributário*, p.95.

¹²⁹ Idem, p.95.

Na pesquisa bibliográfica não se encontrou qualquer autor que tivesse abordado as contribuições a partir de um sub-sistema constitucional tributário, forma como será tratada a questão em seguida, pois a própria noção de sistema clarifica e facilita a abordagem da matéria, segundo a nossa visão.

Nesta linha de raciocínio e presumindo didaticamente a existência do sub-sistema, é preciso identificar, primeiramente, qual é o *objetivo* deste sub-sistema, ou, em outras palavras, qual é o conceito fundamental que dá sustentação a esta construção. Por outro lado, também deve-se identificar o *princípio aglutinador* ou *conceito básico*, bem como a sua função. Vejamos, então:

2.4.1 Objetivo

O objetivo do Sistema Tributário Nacional, conforme visto antes, é o de construir uma relação tributária baseada essencialmente na busca de harmonia, segurança e certeza entre o fisco e o contribuinte. As contribuições, no entanto, além destes objetivos, almejam *instrumentalizar* a União de mecanismo que lhe permita atuar na área social, na interven-

ção do domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Portanto, as contribuições servem como *recurso* ou *meio* colocado à disposição da União, para alcançar determinados objetivos ou conseguir certos resultados nas áreas especificadas no Art. 149 da Constituição Federal. Assim, as contribuições se constituem em técnica de arrecadação vinculada a finalidades específicas, de atuação estatal, conferindo-lhe a condição de instrumental.

Tal sub-sistema visa, obviamente, harmonizar a relação jurídica decorrente entre o Estado e o Contribuinte e estabelecer princípios constitucionais limitatórios da atuação do Estado. Aliás, é oportuna a observação de ATALIBA neste sentido:

É imperioso deixarmos definitivamente para trás, enterada inexoravelmente no passado, a mentalidade primária que supõe - muito ingênua ou muito industriosa - que a alegação do caráter parafiscal autoriza a desobediência aos cânones constitucionais limitatórios da tributação.

[...] O judiciário não deixará de socorrer à vítima de tributação inconstitucional, só pela invocação da designação "parafiscal"¹³⁰.

¹³⁰ Geraldo ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 195.

Portanto, tal sistema, entre outros objetivos, visa conceder segurança jurídica ao contribuinte e afasta aquela visão da contribuição como uma fórmula mágica - como que um "abre-te-Sézamo" - que afasta a aplicabilidade dos princípios constitucionais, excluindo qualquer consideração jurídica¹³¹.

2.4.2 Princípio Aglutinador

O Sistema Tributário Nacional, conforme já dito no item 1.3, é construído a partir do conceito básico denominado de *tributo*, sendo este o elemento fundamental que lhe dá consistência. No presente sub-sistema, toda sua edificação está baseada no conceito de *contribuição*.

A contribuição, portanto, é o aspecto fundamental deste sub-sistema, pois é por meio daquela que os objetivos deste se realizam. Este instituto, no entanto, apresenta intermináveis controvérsias em torno da sua natureza, da sua classificação e das suas espécies. A análise destes aspectos torna-se fundamental para a compreensão do tema. Pela extensão dos mesmos, far-se-á sua abordagem em itens autônomos, na sequência.

¹³¹ Idem, p. 193.

2.4.3 Função da Contribuição Social

HUGO DE BRITO MACHADO¹³² detém-se na análise da "função" das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988 e conclui que elas não têm o objetivo de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros, ou seja, não têm a função fiscal¹³³. Argumenta que alguns possuem função parafiscal¹³⁴ (Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social), enquanto outros função extrafiscal¹³⁵ (Contribuições de intervenção no domínio econômico).

Prossegue o autor afirmando que tanto nas que possuem função extrafiscal, como nas que possuem função parafiscal, a nota característica está em que atingem apenas determinado grupo de pessoas, ligadas por interesses profissionais ou econômicos, e se destinam a suprir de recursos financeiros

¹³² Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 52-3.

¹³³ *Função Fiscal*: quando o seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

¹³⁴ *Função Parafiscal*: quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio e atividade que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

¹³⁵ *Função Extrafiscal*: quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

os órgãos paraestatais prestadores de serviços especiais desenvolvidos no interesse desses grupos¹³⁶.

Concluindo, o autor argumenta que mesmo aquelas contribuições que possam apresentar função extrafiscal (de intervenção na economia), na verdade a **função essencial**, sempre presente, nessa contribuição, é a parafiscal¹³⁷.

2.5 Regramento Constitucional

As contribuições sociais tem seu perfil delineado na Constituição Federal de 1988, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, especificamente na seção reservada aos Princípios Gerais. Como tal, o Art. 149 fixa os fundamentos deste instituto, dizendo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus ser-

¹³⁶ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 53.

¹³⁷ Idem.

vidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Da leitura deste dispositivo depara-se com a essência ou o âmago desta exação fiscal, consistente nos seguintes elementos:

2.5.1 Competência

A competência para sua instituição é da União, tendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a faculdade de instituir tais exações, no âmbito de seus servidores, para custear, em benefício destes, sistema de previdência e assistência social. HUGO DE BRITO MACHADO, tratando da competência relativa as contribuições sociais, assim se manifestou:

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. O parágrafo único desse mesmo dispositivo, porém, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuições a ser cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Assim, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas são privativas da União. Também assim as contribuições de seguridade social a serem cobradas de quem não seja servidor do Estado Membro, do Distrito Federal ou do Município¹³⁸.

¹³⁸ Hugo de Brito MACHADO, Op. cit., p. 57.

Portanto, é da União a competência para instituir tais exações, com exceção do previsto no parágrafo único do Art. 149. Pode a União atribuir capacidade tributária ativa a autarquias (ex.: INSS), a órgãos assistências (ex.: SENAC, SE-SI) ou profissionais (ex.: Sindicatos, OAB), desde que investidos de função pública específica.

2.5.2 Normas gerais em matéria tributária

Estabelece o Art. 149, ainda, que para a instituição de contribuição **deverá ser observado** o disposto no art. 146 inciso III da Constituição Federal.

Tal dispositivo prevê que as normas gerais sobre a matéria tributária deverão ser introduzidas mediante lei complementar, que disporá, entre outros itens, sobre: **a)** definição de tributos e de suas espécies; **b)** fatos geradores; **c)** bases de cálculo; **d)** contribuintes; **e)** obrigação; **f)** lançamento; **g)** crédito; **h)** prescrição e decadência, **i)** adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Este dispositivo determina que as contribuições deverão obedecer rigorosamente as normas de Direito Tributário. Com

isso, argumentam os autores, ficou definitivamente afastado o questionamento sobre se as contribuições têm natureza tributária ou não. SACHA trata do tema e diz:

Nos termos do art. 149 da CF, as contribuições parafiscais em geral estão submetidas aos princípios retores da tributação, e às normas gerais de Direito Tributário, isto é, ao CTN. São pois, ontológica e normativamente tributo. Em relação a elas incidem os princípios da legalidade, anterioridade, intertempo de noventa dias, irretroatividade e os conceitos de tributo, lançamento, obrigação, etc., enfeixados no CTN¹³⁹.

2.5.3 Princípios Tributários Aplicáveis

Conforme já foi abordado em outra oportunidade, a construção de qualquer sistema está condicionada à fixação de premissas básicas que se constituirão em pilares condicionantes da construção pretendida.

Estas condicionantes ou premissas que dão sustentação jurídica são os princípios. Assim, para compreender um sistema, em toda a sua completude, mister se faz compreender os princípios básicos orientadores. Neste passo, há que indagar sobre quais são estes pilares mestres que dão sustentação ao sub-sistema das contribuições sociais.

¹³⁹ Sacha Calmon N. Coelho, citado por José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 67.

A resposta é encontrada entre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional (Seção I, Capítulo I do Título VI da CF), especificamente no Art. 149, onde foram contemplados os seguintes princípios como condicionantes para a instituição de contribuição social: princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade e princípio da legalidade.

Não será tratado destes princípios no presente momento, vez que já foi devidamente analisado no capítulo anterior, no item 1.5, onde optou-se em aprofundar os mesmos, sob o enfoque das contribuições sociais, juntamente com a abordagem do princípio a partir de sua aplicabilidade para todo o sistema tributário nacional, indistintamente.

2.6 Natureza Jurídica da Contribuição Social

A definição da natureza jurídica de determinado instituto é essencial para a sua compreensão, pois estabelece o conjunto de idéias, métodos, valores, normas, instituições, regras e ideologias que se correlacionam.

Com base no Art. 149 da Constituição Federal, muitos autores afirmam ser hoje indubitosa a natureza tributária

das contribuições¹⁴⁰ pois o legislador foi expresso. Tal entendimento, no entanto, não é unânime na doutrina, afirmando alguns que pelo simples fato de o legislador "determinar a submissão das contribuições ao regime tributário, a Constituição confirmou que a mesma não possui natureza jurídica tributária, pois se realmente tivesse tal natureza, não haveria necessidade de o legislador expressamente indicar a observância das regras gerais de direito tributário"¹⁴¹.

A polêmica em torno da natureza jurídica das contribuições se torna ainda mais forte com a Emenda Constitucional N° 3, de 17.03.1993. Esta, ao efetuar alterações aos parágrafos sexto e sétimo do artigo 150, tratou dos tributos e das contribuições de forma diferenciada, como se observa pela sua redação:

[...] §6°. Qualquer subsídio ou isenção, redução, de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria acima enumerada ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, §2°, XII, "g". [...] (Grifamos).

¹⁴⁰ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 51.

¹⁴¹ Marçal Justen FILHO, Apud José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 68.

A doutrina, com isto, continua dividida, argumentando uns que as palavras utilizadas pelo legislador não observaram o rigorismo científico desejável, não podendo o intérprete, com isso, se apegar à literalidade, devendo observar o sistema constitucional como um todo; outros argumentam que se a Constituição fez a referência aos tributos e às contribuições de forma individualizada, deve o intérprete distinguí-los, já que não existem palavras inúteis na lei, notadamente na Constituição.

Qual, então, é a natureza jurídica das contribuições sociais?

Preliminarmente, cabe notar, segundo nos informa GILBERTO DE ULHÔA CANTO, que a *parafiscalidade*, na sua concepção mais antiga, se corporificou em contribuições destinadas a objetivos sociais, sendo que somente mais tarde foi estendida para o campo das relações entre sindicatos e órgãos de controle e disciplina de atividades profissionais e seus integrantes, e o da intervenção do estado no domínio econômico¹⁴².

¹⁴² Gilberto de Ulhôa CANTO, *Contribuições sociais*, p. 27.

Com isso, quer-se dizer que esta modalidade abrange não só as contribuições sociais, mas também as corporativas e econômicas. Sua origem, no entanto, está intimamente relacionada com as contribuições sociais. Dito isto, pretende-se justificar o procedimento a ser adotado na análise da natureza jurídica da contribuição, onde partir-se-á especificamente das contribuições de seguridade social, para, ao final, abordar-se sua natureza de forma ampla.

Conforme já dito anteriormente, a *contribuição* se destina a suprir recursos financeiros de órgãos paraestatais prestadores de serviços especiais no interesse das pessoas integrantes desses órgãos. Assim, a principal fonte de sustentação destas entidades, para a consecução de seus fins, é, quase sempre, a *contribuição* imposta às pessoas a elas vinculadas, direta ou indiretamente.

Neste momento, surge um problema prévio a ser solucionado, consistente em saber qual é a natureza jurídica das *contribuições*. Este aspecto é vital, pois condicionará a correta aplicação do regime jurídico. É importante ressaltar, no entanto, que a natureza jurídica das contribuições é questão bastante polêmica.

2.6.1 Natureza jurídica das contribuições

RUPRECHT informa que em sua origem a natureza jurídica da relação era bastante clara: tomava por base os salários, cabendo aos empregadores recolher as contribuições de seus empregados, objetivando com isso, cobrir certos riscos, notadamente os decorrentes de acidente do trabalho. Esta relação, para o autor, estava situada no campo privado e se enquadrava como um seguro. Posteriormente, em decorrência de profundas mudanças nos seguros sociais, passou a ter caráter essencialmente fiscal ou tributário¹⁴³.

Continuando, o autor cita ALMANSA PASTOR, que classifica as teses referentes a natureza jurídica das contribuições em três teorias, a saber: a) econômica; b) jurídico-privada; e c) jurídico-pública. Cabe abordar cada uma delas:

2.6.1.1 Teoria Econômica (não jurídica)

A teoria econômica implica que a contribuição tem como base única a situação econômica do filiado, quer se leve em

¹⁴³ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 94.

*consideração o salário ou a inscrição por outras rendas*¹⁴⁴. Esta teoria afasta qualquer elemento jurídico que possa interferir nas contribuições.

2.6.1.2 Teoria jurídico-privada

Esta teoria enquadra a contribuição como salário ou como prêmio (pagamento feito pelo segurado em favor da seguradora, adquirindo direito a uma retribuição previamente combinada). Seus partidários, segundo RUPRECHT, são aqueles que defendem o seguro social tradicional, considerando o seguro social como uma cópia do plano jusprivatista do seguro¹⁴⁵.

Aos que enquadram a contribuição como **salário**, sua visão é a de que o empregador investe parte do salário do empregado nas instituições de seguridade social, para atender às necessidades de seu dependente (empregado) em determinadas circunstâncias. Nesta concepção, a contribuição seria uma espécie de salário diferido¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 97.

¹⁴⁵ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 98.

¹⁴⁶ Idem, p. 97-8.

Os que consideram a contribuição como um **prêmio** argumentam que a *contribuição do trabalhador e do empregado conjuntamente efetuada é como prêmio pago ao segurado, com a diferença de que o seguro social é obrigatório e as suas condições não são pactuadas, mas decorrem da lei*¹⁴⁷.

Diz RUPRECHT, ao concluir sua análise desta teoria, que a mesma está atualmente superada, pois como salário não é possível o enquadramento, vez que a seguridade social aplica-se a toda a população e não somente aos empregados; com relação ao prêmio, argumenta a impossibilidade de equiparação, vez que este é voluntário, enquanto que a contribuição é obrigatória¹⁴⁸.

2.6.1.3 Teoria jurídico-pública

Esta teoria considera as contribuições sociais como imposição tributária. O fundamento desta corrente é exposta por PALERMO, que elencou os seguintes pontos básicos: a) *interesse público implícito na contribuição*; b) *a instituição seguradora tem caráter público*; c) *a utilidade pública que*

¹⁴⁷ Idem, p. 99.

¹⁴⁸ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 99-100.

se busca é alcançada pelos sistema legal de benefícios; d) obrigações e direitos derivam da lei¹⁴⁹.

Esta tem sido a corrente dominante. ANTÔNIO THEODORO NASCIMENTO, acolhendo esta corrente, é enfático ao afirmar a dominância da mesma, conforme constata-se pelo seguinte ex-certo:

Todos quanto versaram sobre a parafiscalidade, assim entendida a delegação do poder fiscal a órgão autônomo, público, semipúblico e até privado, de existência paralela à do Estado (donde a denominação parafiscal) incumbido da arrecadação e aplicação da receita delegada ao atendimento de necessidade experimentada por categorias sociais, profissionais ou econômicas, reconhecem que a receita que possibilita esse atendimento tem caráter tributário¹⁵⁰.

2.6.2 Manifestações doutrinárias sobre a natureza tributária

ANTÔNIO THEODORO NASCIMENTO, em sua obra *Contribuições Sociais*, afirma que nenhum autor de destaque divergiu quanto a natureza tributária das contribuições. Para sustentar sua afirmação, cita MERIGOT que ao analisar tais exações, afirma que elas não trazem em sua gênese a *vontade*, nem no ato de contribuir, nem no ato de aderir, e sua exigibilidade poderá ser operada através da *força*:

¹⁴⁹ Idem, p. 101.

¹⁵⁰ Palermo, citado por Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 44.

Os encargos parafiscais não são investimentos voluntários e livres: não traduzem adesão **espontânea** aos estatutos de um organismo, ou a procura espontânea de uma contraprestação determinada. Tais arrecadações são operadas sem o consentimento prévio daqueles que as suportam. São contribuições obrigatórias às quais os contribuintes se acham sujeitos por força de lei. Sua tarifa é estabelecida unilateralmente. Sua cobrança será operada, se necessário, pela força¹⁵¹.

Continuado, o autor cita, ainda, LAFERRIÈRE & WALINE, que trataram especificamente das receitas da previdência social francesa, caracterizando-as como sendo impostos. Vejamos seus argumentos:

"Negar que elas constituem uma receita de ordem fiscal é cometer equívoco à custa de palavras" ... "O termo cotização está aqui empregado em sentido falso. Uma cotização é essencialmente um pagamento (*versement*) voluntário; aquele que paga o faz de pleno grado, ou pelo menos em virtude de estatutos aos quais ele livremente aderiu. Ao inverso, as cotizações de seguridade social são dedução operada sobre patrimônios particulares visando promover às despesas de um serviço público; os que preenchem certas condições fixadas por lei e são obrigados em razão de suas faculdades contributivas, sem que haja a contrapartida; sua arrecadação pode ser operada por coação¹⁵².

Na doutrina Pátria encontra-se também a dominância da tese que defende a natureza tributária das contribuições. GILBERTO ULHÔA CANTO informa que as contribuições parafiscais têm natureza tributária, como, aliás, sempre entende-

¹⁵¹ Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 45.

¹⁵² Idem, p. 45-6.

ram, na sua maioria, os autores clássicos, na Itália e na França. Com relação aos autores nacionais assevera:

Quase todos os autores que versaram o tema antes da Constituição de 1988 concluíram que, sob a estrutura constitucional tributária brasileira as contribuições parafiscais sociais, corporativas e econômicas participavam da natureza de tributos com destinação específica do produto da respectiva arrecadação. Aliás, sua instituição e cobrança estavam amparadas, desde a Constituição de 1946, no caso das contribuições sociais de cunho assistencial pela menção taxativa que lhes fazia o art. 157, XVI e os arts. 146 e 159, e, no concernente às de índole econômica e corporativa, o disposto nos arts. 146 e 159, todos eles incluídos no Capítulo sobre a Ordem Social e Econômica, não sendo, portanto, necessário o seu enquadramento tributário para que fossem exigíveis [...].

Os juristas que se pronunciaram sobre a Constituição vigente entendem, na sua maioria, que todas as contribuições parafiscais são tributos¹⁵³.

MISABEL DERZI, referindo-se ao Art. 149 da Constituição Federal, tratou de espancar dúvidas com relação a natureza tributária das contribuições, dizendo:

~ É que esse artigo do Capítulo do Sistema Tributário Nacional veio espancar definitivamente quaisquer dúvidas em torno da natureza tributária das contribuições; dúvidas essas que eram compartilhadas por uma doutrina minoritária, inexpressiva, mas que infelizmente recebeu acolhida em alguns setores da jurisprudência, especialmente da jurisprudência dos mais altos tribunais, do Supremo Tribunal Federal [...]

Esse dispositivo usou da seguinte técnica para definitivamente encerrar a polêmica e deixar claro e insofismável o caráter tributário dessas contribuições: ao invés de simplesmente inseri-las no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente que já se utilizara a Constituição de 1967, com redação que lhe deu a Emenda 1, de 1969, expediente que não foi suficiente e que não logrou êxito absoluto, como já referimos, a Constituição de 1988, no art. 149, manda de forma

¹⁵³ Antônio Theodoro NASCIMENTO, *Contribuições especiais*, p. 36-9.

literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários - da legalidade e da irretroatividade - além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário¹⁵⁴.

CARRAZA, ao tratar da classificação jurídica dos tributos na Constituição de 1988, aborda especificamente as contribuições referidas no art. 149 e seu parágrafo único. Sua análise inicia invocando a natureza tributária deste instituto, dizendo:

Com a só leitura deste dispositivo constitucional, já percebemos que as "contribuições" são, sem sombra de dúvidas, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao *regime jurídico tributário*, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.

Estamos, portanto, que estas "contribuições" são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar) [...]¹⁵⁵.

CARVALHO sempre defendeu a natureza tributária das contribuições sociais e diz que a atual Constituição prescreveu manifestamente a observância do regime peculiar aos tributos:

Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas *contribuições sociais* têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de *tipologia tributária no Brasil*. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, ou-

¹⁵⁴ Misabel DERZI, *Contribuições*, p. 222-3.

¹⁵⁵ Roque A. CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 345.

tras coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as *contribuições sociais* são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar ao tributos¹⁵⁶.

ALBERTO XAVIER argumenta que nenhuma dúvida pode hoje subsistir quanto à natureza tributária das contribuições, pois a Constituição Federal de 1988 não só *incluiu expressamente as contribuições no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, como também explicitou quais os princípios e garantias constitucionais a que deverão se submeter*¹⁵⁷.

Com base nas conclusões destes respeitados juristas, tanto nacionais como estrangeiros, pode-se ter segurança na afirmação de que as contribuições sociais possuem natureza tributária. Aliás, esta foi a conclusão a que se chegou no XV *Simpósio Nacional de Direito Tributário*, cuja ementa foi assim redigida: "*À Luz da Constituição de 1988, todas as contribuições sociais inseridas nos artigos 149 e 195 ostentam natureza tributária*"¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 35.

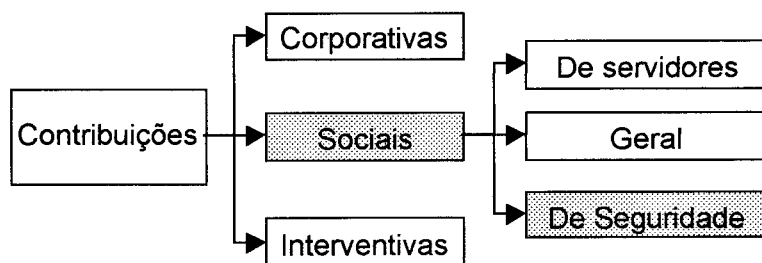
¹⁵⁷ Apud José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 68.

¹⁵⁸ Ives Gandra da Silva MARTINS, *Contribuições sociais*, p. 1.

2.7 Espécies de Contribuições Sociais

Conforme já visto anteriormente, o Sistema Tributário Nacional disciplinou genericamente as contribuições no Art. 149 da Constituição Federal, espancando definitivamente qualquer questionamento sobre sua natureza tributária, pois, conforme amplamente analisado no item anterior, é entendimento quase que unânime da doutrina.

Foi visto, também, que os Arts. 149 e 195 contemplam três espécies do gênero contribuições, as saber: **a)** contribuições de intervenção no domínio econômico (interventivas); **b)** contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas (corporativas) e **c)** contribuições sociais, sendo que esta se divide em: I) contribuição de servidor público; II) contribuição de seguridade social e III) contribuição social geral. As contribuições especiais podem ser melhor visualizadas através do seguinte fluxo:



Nunca é demais ressaltar, que o gênero contribuição, bem como suas espécies, são de competência da União, e devem ser utilizadas como instrumento de atuação nas respectivas áreas, observando-se sempre o balizamento constitucional, ou seja, plena observância dos Arts. 146, III e 150, I e III.

MIZABEL DERZI ressalta que elas não sofrem nenhuma exceção com relação aos princípios constitucionais, comuns aos demais tributos; submetem-se ao princípio da legalidade, da irretroatividade e o da anterioridade e submetem-se, também, às normas gerais relativas a tributos de modo amplo e genérico¹⁵⁹.

Feita esta segmentação didática, analisar-se-á, agora, cada uma destas espécies de contribuições, à exceção das contribuições de seguridade social, pois estas serão objeto de análise no próximo capítulo, ressaltando, todavia, juntamente com MIZABEL DERZI, que a relevância desta distinção se restringe, exclusivamente, na possibilidade de aplicação do regime tributário a que a Constituição houve por bem submeter as contribuições sociais¹⁶⁰, notadamente as de previdência, que possuem tratamento diferenciado.

¹⁵⁹ Misabel DERZI, *Contribuições*, p. 229.

¹⁶⁰ Idem, p. 227.

2.7.1 Contribuição interventiva

É **instrumento** de intervenção no domínio econômico, destinado ao custeio de serviços e encargos decorrentes da intervenção, e somente poderão ser exigidas daqueles que vierem a se beneficiar em consequência de atuação econômica. CARRAZZA é enfático ao afirmar que

As contribuições de intervenção no domínio econômico só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais contribuições dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

Assim, por exemplo, no caso de exploração de recursos minerais, só poderão ser obrigadas a pagar tais contribuições as pessoas ou as empresas que, mediante concessão ou autorização, a realizarem¹⁶¹.

MIZABEL DERZI entende ser complexo o conceito de *contribuição de intervenção no domínio econômico*, pois todo tributo é uma intervenção econômica. Deste modo, tal intervenção deve ser feita a partir dos princípios orientadores da Ordem Econômica e Financeira (Arts. 170 a 181 da CF). Diz que es-

¹⁶¹ Roque Antônio CARRAZZA, Curso de direito constitucional tributário, p. 350.

tes princípios é que darão o perfil desta intervenção do Estado no domínio econômico, e acrescenta:

Em primeiro lugar, a intervenção há de ser feita por lei; em segundo lugar, o setor da economia deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico. E as finalidades são exatamente aqueles princípios arrolados no Capítulo da Ordem Econômica entre outros, lembremos, assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário dos lucros, assegurar ou proteger a empresa brasileira, especialmente, diz a constituição, a empresa brasileira de capital nacional de pequeno porte [...].

Então, é comum encontrarmos essas contribuições no Brasil, cuja característica, via de regra, é serem contribuições setoriais, isto é, abrangerem ramos de atividade econômica específicos; o ramo canavieiro, por exemplo, o ramo dos exportadores de café, o ramo do comércio e da produção de borracha, o ramo de navegação mercantil e assim por diante.

Então, com o objetivo de assegurar o desenvolvimento nesse setor ou de assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, regulando o mercado, prevenindo estoques, providenciando estocagem, os estoques reguladores, a União pode instituir contribuições e tem feito isso de forma setorial, para distintos ramos da atividade econômica¹⁶².

São exemplos das contribuições interventivas as seguintes exações: Contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA); contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC); Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional, etc.¹⁶³.

¹⁶² Misabel DERZI, *Contribuições*, p. 229.

¹⁶³ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 351-2.

¹⁶³ Bernardo Ribeiro MORAES, *Compêndio de direito tributário*, p. 637.

2.7.2 Contribuição corporativa

Diz a Constituição Federal, no Art. 149, que compete **exclusivamente à União** instituir contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III.

Estas contribuições têm como função fundamental fiscalizar e regular o exercício de determinada profissão ou representar categoria profissional ou econômica na defesa de seus interesses. Tais contribuições são destinadas a possibilitar a organização da categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade.

Enquadram-se nesta espécie as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical¹⁶⁴, tais como as devidas ao SENAI, SENAC, SESC, SENAR; a contribuição sindical;

¹⁶⁴ A Constituição da República Federativa do Brasil, no TÍTULO IX - Das Disposições Constitucionais Gerais, estabelece no ART. 240 que *Ficam ressalvadas do disposto no art.195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores*

as contribuições destinadas aos conselhos profissionais, como é o caso da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil, CRM (Conselho Regional de Medicina), CREA (Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia), etc.

SOARES DE MELO, ao tratar destas contribuições, ressalta que a contribuição confederativa, constante do Art. 8º, inciso IV da Constituição Federal¹⁶⁵ não possui natureza tributária em razão de a própria constituição definir como facultativa a vinculação a associação profissional ou sindical, como se observa pelo excerto seguinte:

O STF decidiu que esta *contribuição confederativa* não tem caráter tributário e nem é compulsória para empregados não sindicalizados, em razão do que não é necessária a edição de lei para fixá-la, mas apenas resolução de assembléia geral, uma vez que se distingue da contribuição sindical de interesse de categorias profissionais, de natureza tributária, prevista no art. 149 da Constituição (RE n. 198092-3, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 27.8.96, DJU 1, de 11.10.96, p. 38509; e RE 191022, 1ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 3.12.96, DJU 1, de 14.2.97, p. 1989).

sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

¹⁶⁵ Constituição da República Federativa do Brasil, Título II - Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo II - Dos Direitos Sociais, Art.8. É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...] IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

HUGO DE BRITO MACHADO também pactua com este entendimento, entendendo que se trata de "contribuição de natureza não tributária, em tudo idêntica à contribuição cobrada por qualquer associação civil"¹⁶⁶.

2.7.3 Contribuição de servidores

O parágrafo único do Art. 149 outorga competência aos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituírem contribuições de seus servidores para custeio, e em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social, nos seguintes termos: *Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.*

Este dispositivo constitui exceção outorgadora de competência limitada aos demais entes federativos, sendo que a regra geral, constante do *caput* do Art. 149, atribui competência à União para a instituição de contribuições¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, vol II, p. 54-55.

¹⁶⁷ Ives Gandra MARTINS, *Comentários à constituição do Brasil*, p. 135-8.

Observe-se que esta competência para a instituição de contribuições é rigorosamente previdenciária (aposentadoria e benefícios) não comportando extensão às demais contribuições previstas no *caput* do Art. 149 da CF¹⁶⁸.

Segundo **IVES GANDRA MARTINS**, esta competência limitada tem em seu âmago dois vínculos fundamentais: a) deve ser instituída para **custeio das despesas**; e b) serem destinadas exclusivamente aos servidores públicos, não podendo ter qualquer outra destinação¹⁶⁹.

2.7.4 Contribuição social Geral

SOARES DE MELO informa que há entendimento doutrinário de que o Art. 149 da Constituição Federal regula o regime das **contribuições sociais de caráter não previdenciário**, ou seja, apresenta um regime comum das contribuições sociais¹⁷⁰. Nesta linha de entendimento, as contribuições sociais destinadas à previdência seria uma *subespécie*¹⁷¹, com tratamento específico e diferenciado das demais. HUGO DE BRITO MACHADO, no entanto, argumenta que não vislumbra na Constituição Fe-

¹⁶⁸ Misabel Abreu Machado DERZI, *Direito tributário contemporâneo*, p. 61.

¹⁶⁹ Ives Gandra MARTINS, *Op. cit.*, p. 137.

¹⁷⁰ José Eduardo Soares de MELO, *Curso de direito tributário*, p. 69.

deral lugar para outras contribuições sociais além das especificadas no *caput* do Art. 149 da CF¹⁷².

Sem querer entrar no mérito doutrinário da existência de uma ou mais contribuições sociais, acredita-se, que do ponto de vista eminentemente didático, é conveniente fazer tal diferenciação, pois há um regime específico para as contribuições de previdência, constante do Art. 195, diferentemente das demais contribuições sociais, cujo regramento se esgota no art. 149.

No desenvolvimento do presente trabalho optou-se em tratar as contribuições de previdência em item próprio, face aos objetivos propostos.

JOSÉ E. SOARES DE MELO, com suporte em MIZABEL DERZI, trata do regramento das contribuições sociais gerais e afirma que elas *custeiam atuação do Estado em outros campos sociais, como o salário educação (Art. 212, § 5º), o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS, no custeio da casa própria) etc., e não são objeto de qualquer exceção, sujeitan-*

¹⁷¹ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 53-4.

do-se de forma integral ao regime constitucional tributário.

Conclui o Autor dizendo:

Implica uma "parafiscalidade facultativa", pois podem ser arrecadadas diretamente pela União, integrar seu orçamento fiscal e, depois, pelo mecanismo da transferência, ser repassadas ao órgão ou pessoa criada para administrar o serviço [...].

Trata-se de norma compulsória aos particulares, com expressa afetação a um determinado Fundo, beneficiando indiretamente, terceiros, tipificando-se como autêntica contribuição social, de natureza tributária¹⁷³.

As contribuições de seguridade social (ou previdenciárias), no entanto, diferenciam-se das *contribuições sociais gerais* em virtude de serem arrecadadas por entidade específica e não integrar o orçamento da União, conforme será analisado no próximo capítulo, especialmente a elas dedicado.

¹⁷² Idem, p. 54.

¹⁷³ José E. Soares de Melo, op. cit., p. 69

3 CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

Dentre as contribuições previstas constitucionalmente, a espécie que mereceu maior e melhor detalhamento de seu regime jurídico foi a de seguridade. De fato, a Constituição Federal determinou um regime específico para as contribuições de previdência, diferentemente das demais contribuições, cujo regramento básico consta do Art. 149 da CF.

Ao tratar das fontes de custeio para o financiamento da seguridade, no art. 195, a Constituição Federal contemplou as contribuições **a)** dos empregadores; **b)** dos trabalhadores (que abrange, também, o produtor rural); **c)** da receita de concursos de prognósticos e **d)** competência residual.

As contribuições sociais, de que cogita o Art. 195 da Constituição Federal, somente servirão para o custeio da se-

guridade social e se distinguem das demais contribuições constantes do Art. 149 em razão de três aspectos fundamentais:

A) Parafiscalidade obrigatória: em primeiro lugar por ser esta parafiscalidade obrigatória, ao contrário das demais, que são facultativas¹⁷⁴, *podem ser arrecadadas diretamente pela União, integrar o seu orçamento fiscal e depois, pelo mecanismo da transferência, ser repassadas ao órgão ou pessoa criada para administrar o serviço*¹⁷⁵.

Nos termos do Art. 165, § 5º, inciso III, a lei orçamentária anual compreenderá o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. Com isso, o orçamento da seguridade social ganhou autonomia. HUGO DE BRITO MACHADO, analisando este aspecto, argumenta que

Tal orçamento já não se confunde com o orçamento do Tesouro Nacional, e sua execução não constitui atribuição do Poder Executivo, posto que a *seguridade social* há de ser or-

¹⁷⁴ José Eduardo Soares de MELO, *Curso de direito tributário*, p. 73.

¹⁷⁵ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 69.

ganizada com base em princípios constitucionalmente estabelecidos, entre os quais destaca-se o "caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados¹⁷⁶.

B) Anterioridade especial: Em segundo lugar por respeitarem uma *anterioridade especial*, de 90 dias¹⁷⁷, diferentemente das demais contribuições que observam o princípio da anterioridade estabelecida aos demais tributos¹⁷⁸.

C) Instituição de novas fontes: Em terceiro lugar, por estarem sujeitas ao mesmo regime dos impostos residuais, quanto à instituição de novas fontes, conforme será analisando em item próprio.

3.1 Natureza Jurídica

As contribuições possuem natureza tributária, conforme analisado anteriormente. No entanto, dúvidas persistem em alguns autores com relação às contribuições de previdência,

¹⁷⁶ Hugo de Brito MACHADO, *Temas de direito tributário*, p. 56.

¹⁷⁷ ART.195, § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art.150, III, b.

¹⁷⁸ ART.150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

o que nos leva a abordar novamente esta questão, agora, porém, de forma específica.

O tratamento da natureza jurídica das contribuições destinadas a seguridade social deverá abordar três aspectos que são importantes para o esclarecimento de sua natureza: **A)** motivos que levaram o legislador constituinte a disciplinar estas contribuições de forma diferenciada; **B)** o fato de a CF tê-las inseridas *geograficamente* fora do Sistema Tributário Nacional; **C)** omissão de alguns princípios aplicáveis às demais exações.

A) Com relação aos motivos que levaram o legislador a disciplinar as contribuições destinadas à seguridade social de forma diferenciada, encontra-se argumentos com a Professora MIZABEL DERZI, que faz uma minuciosa análise dos problemas financeiros que afligem o seguro social no Brasil. Entre estes problemas, a renomada Professora cita os decorrentes de desvios de recursos da previdência social para outras finalidade, desvios estes praticados pelo próprio Governo Federal em passado recente¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Misabel DERZI, *Contribuição para o FINSOCIAL*, p. 194-8.

Na visão da Autora, o regramento especializado e diferenciado das contribuições de previdência teve por objetivo coibir os problemas de caixa dos órgão previdenciários, mediante um regime constitucional próprio, peculiar e diferenciado das demais contribuições sociais, interventivas e corporativas¹⁸⁰.

As contribuições sociais que **não** se destinam ao custeio da seguridade social não necessitaram de tal preocupação do legislador constituinte, estando, portanto, submetidas aos princípios comuns aos demais tributos.

B) O afastamento geográfico levou alguns autores a se posicionarem pela inexistência de natureza tributária destas contribuições. RUY BARBOSA NOGUEIRA é um destes defensores. Não obstante entender que as contribuições possuem natureza tributária, diverge com relação às destinadas à seguridade social, que, por estarem reguladas no art. 195, possuiriam outra natureza:

¹⁸⁰ Misabel DERZI, *Contribuição para o FINSOCIAL*, p. 197.

Observe-se que já as "contribuições sociais" da seguridade social previstas no Art. 195, não só não foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário. **Portanto, essas contribuições da seguridade social estão excluídas do regime tributário (negritamos)**¹⁸¹.

O regramento das contribuições de previdência, porém, por estarem reguladas fora do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, não afasta a natureza tributária desta exação. AMÉRICO LACOMBE pactua deste entendimento afirmando, ao comentar o Art. 195 da Constituição Federal, que

O fato de estar colocado fora do capítulo do sistema tributário não tira, de nenhuma contribuição, de nenhuma obrigação de entregar dinheiro ao poder público, só por este fato, a natureza tributária. E tanto não tira, que logo nos parágrafos deste artigo, temos o 4º, que diz: "A lei poderá instituir outras fontes, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I".

O que diz o art. 154, I? "A união poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios discriminados nesta Constituição".

Então, todas as outras fontes têm natureza tributária, expressamente ditas pela Constituição. Logo, aquelas outras fontes também terão, em decorrência, inclusive, do parágrafo único do art. 149¹⁸².

SOARES DE MELO tem o mesmo entendimento, argumentando que o elemento topográfico é de todo irrelevante para a ca-

¹⁸¹ Ruy Barbosa NOGUEIRA, *Curso de direito tributário*, p. 128.

racterização de um instituto jurídico. Diz, ainda, que a circunstância das contribuições sociais estarem mencionadas nos quadrantes da "seguridade social" não pode ter a virtude de interferir na essência da figura jurídica¹⁸³.

*C) As contribuições destinadas à seguridade social não perdem a natureza tributária pelo simples fato de não lhes serem aplicados todos os princípios constitucionais tributários, pois alguns impostos sofrem exceções a determinados princípios e nem por isso perdem a natureza tributária. HUGO DE BRITO MACHADO, citado por SOARES DE MELO faz esta análise, argumentando:

O fato de não estarem sujeitas, por força de norma que estabelece expressa ressalva, a determinada norma que compõe o regime jurídico do tributo, não significa que as contribuições de seguridade social estejam excluídas do regime tributário. Alguns impostos também estão excluídos do princípio da anterioridade (impostos de importação, IPI, por exemplo) e nem por isto se diz que deixaram de ser tributo. Estar sujeito ao regime jurídico tributário não quer dizer estar a ele submetido inteiramente. A ressalva, no caso, não exclui o regime jurídico tributário, mas o confirma. A exceção confirma a regra¹⁸⁴.

¹⁸² Américo LACOMBE, *Contribuições no direito brasileiro*, p. 192.

¹⁸³ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 74.

¹⁸⁴ Idem,, p. 75.

Este entendimento, no entanto, não é pacífico. EDVALDO BRITO argumenta que as contribuições sociais não se confundem com tributos, vez que obedecem a princípios diferentes e acrescenta:

Enquanto os tributos obedecem a onze princípios que traçam seus contornos e características (competência tributária da entidade infra-estatal, legalidade, irretroatividade, tipicidade, eficácia da lei complementar, isonomia, capacidade contributiva, proibição do efeito confiscatório, garantia da unidade econômica e social e imunidade), as contribuições sociais submetem-se a apenas seis (competência do sujeito ativo da obrigação, da legalidade, irretroatividade, anterioridade, tipicidade e eficácia da lei complementar). E pelo princípio lógico da contradição estas não poderiam ser, ao mesmo tempo, tributos e não-tributos.

Trata-se, porém, de opinião quase que isolada. Na realidade, como visto, estas contribuições têm natureza tributária.

3.2 Destinação das contribuições de seguridade

Anteriormente, quando tratou-se do objetivo da contribuição, foi esclarecido que estas servem de recursos ou meios colocados à disposição da União, para alcançar determinados objetivos ou conseguir certos resultados.

De fato, a característica diferencial mais marcante das contribuições residem na circunstância de serem elas necessariamente relacionadas com uma despesa ou vantagem especial

referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes)¹⁸⁵.

Sob o enfoque das contribuições de seguridade social, deve-se abordar e analisar a *destinação* constitucional como elemento legitimador. A destinação destas exações vem expressamente regrado no Art. 195 da Constituição Federal, onde diz que as contribuições lá contempladas **tem por objetivo financiar a seguridade social**.

A seguridade social, no entanto, tem o objetivo de atender as necessidades dos integrantes da comunidade, ante a determinadas contingências que lhe possam trazer certos prejuízos, em geral de natureza econômica¹⁸⁶.

Ao tratar do conceito de seguridade social, ALFREDO J. RUPRECHT considera como sendo *um instrumento protetor preventivo e assistencial, cujo objetivo é amparar os membros*

¹⁸⁵ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 75.

¹⁸⁶ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 37.

da sociedade de qualquer contingência social, seja esta material ou espiritual¹⁸⁷.

- A abrangência da seguridade social, no entanto, varia de país para país. Em nosso ordenamento, no entanto, **seguridade social** é o conjunto integrado de ações, de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social (Art. 194, *caput* da CF/88).

HUGO DE BRITO MACHADO, citado por SOARES DE MELO trata da destinação das contribuições de seguridade como elemento essencial do regime jurídico destas contribuições, dizendo:

Assim, é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto da arrecadação, mas a destinação constitucional. Vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento do seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes [...]¹⁸⁸

¹⁸⁷ Alfredo J. RUPRECHT, *Direito da seguridade social*, p. 40.

¹⁸⁸ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 77.

3.3 Regime Constitucional

Anteriormente foi visto que às contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social não se aplica o princípio da anterioridade, estando elas subordinadas à uma anterioridade especial, expressamente prevista no Art. 195, § 6º da CF. Afirmou-se, também, que tal contribuição não pode integrar o orçamento fiscal da União, razão pela qual torna-se inaplicável o Art. 7º do Código Tributário Nacional, que concede a possibilidade de delegação da função de arrecadação dos tributos¹⁸⁹.

Além destes dispositivos, o regime constitucional peculiar a estas contribuições está composto pelos seguintes preceitos: Art. 149, Art. 165, § 5º, inciso III, Art. 167, inciso VIII, Art. 194 e Art. 195.

Merece destaque a vedação constitucional da utilização, sem autorização legislativa, de recursos do orçamento da seguridade social para suprir necessidades ou cobrir déficit

¹⁸⁹ CTN, Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

de empresas, fundações e fundos, conforme determina o Art. 167, inciso VIII da CF.

A Constituição Federal de 1988 tratou de regradar as **contribuições de seguridade social** no Título VIII, destinado à Ordem Social, especificamente no Capítulo II, reservado à seguridade social. É o Art. 195 que trata destas contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e o faz da seguinte forma:

ART.195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

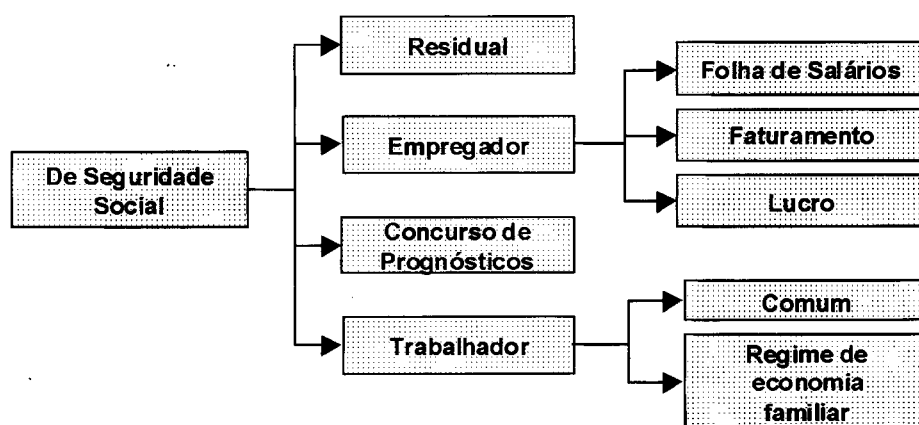
III - sobre a receita de concursos de prognósticos [...]

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

3.4 Subespécies

Pela leitura do texto acima transcrito, constata-se que a seguridade social, a par dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios, será financiada, também, pelas contribuições **a)** dos empregadores; **b)** dos trabalhadores (que abrange, também, o produtor rural); **c)** da receita de concursos de prognósticos e **d)** competência residual. Portanto, a contribuição destinada à seguridade social comporta subespécies, como pode melhor ser visualizado no quadro seguinte.



Vejamos, na seqüência, cada uma subespécies de contribuição previdenciária:

3.4.1 Contribuição dos empregadores

✧ O Art. 195, em seu inciso I, determina que a seguridade social será financiada pelas contribuições sociais dos **empregadores** (sujeito passivo), determinando três base de cálculo: a primeira incidente sobre a folha de salário; a segunda sobre o faturamento e a terceira sobre o lucro. Por-

tanto, tríplice é o alvo de incidência da contribuição social do empregador para o custeio da seguridade social, recaindo sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro.

O empregador é sujeito histórico da seguridade social. Desde que BISMARCK criou a primeira lei previdenciária, o empregador tem sido contemplado como participante necessário ao financiamento dos programas de seguridade. No Brasil, a lei Eloy Chaves¹⁹⁰, já em 1923, contemplava o empregador como contribuinte e a Constituição de 1934 determinou a responsabilidade do empregador, entre outros, para o custeio da previdência social¹⁹¹. Tratando dos empregadores no custeio da seguridade social, J. CRETELA JÚNIOR comenta:

Realmente, a participação do empregador no custeio da seguridade social, mediante contribuição social, é tradicional, em nosso Direito, já que se trata de sujeito de direito comprometido com o seguro social, desde sua criação, em razão do interesse constante, imediato e direto, que a empresa tem, na proteção social da integridade física do elemento humano, força motriz do trabalho propulsor da indústria. Ao lado do empregado, o empregador coopera, contribuindo, para a previdência social,

¹⁹⁰ A Lei Eloy Chaves (Decreto Legislativo n. 4.682, de 24/01/1923) estruturou as Caixas de Aposentadorias e Pensões das empresas de estradas de ferro, regime estendido por força da Lei no 5.109/1923 às empresas portuárias e de navegação (*In* NASCIMENTO, Antônio Theodoro. *Contribuições Especiais*. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1986, p. 12.).

¹⁹¹ Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 46.

traduzida em seguro obrigatório e de responsabilidade coletiva¹⁹²

O empregador possui benefício com a contribuição, pois seus empregados serão beneficiados diretamente, na medida em que podem contar com um mecanismo de proteção.

* O conceito de empregador colhe-se na Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu Art. 2º, que estabelece: *Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.* Esta definição merece crítica: a rigor *empresa* tem o significado de atividade, portanto é objeto de direito (conjunto de bens), não podendo, portanto, ser sujeito de direito. A expressão *empresa* deve ser entendida como empresário, que é o sujeito que exercita a empresa.

Não sendo suficiente a definição do artigo 2º, o § 1º do mesmo artigo, procura elastecer o conceito, da seguinte forma: *equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as*

¹⁹² José Cretela JÚNIOR, Comentários à constituição de 1988, p. 4312.

instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

A jurisprudência também fez seu elastecimento do conceito legal, considerando como empregador os seguintes entes: condomínio, massa falida, o espólio, a União, os Estados-membros, os Municípios, as autarquias, as fundações, etc. Tem-se ainda, o empregador rural e o empregador doméstico, criados por lei especiais.

* Para os doutrinadores, empregador é o ente, dotado ou não de personalidade jurídica, com ou sem fim lucrativo, que tiver empregado (AMAURI MASCARO NASCIMENTO)¹⁹³.

3.4.1.1 Folha de salários

Determina o Art. 195, inciso I, da Constituição Federal que o empregador contribuirá sobre a folha de salários. Cumpre, portanto, compreender a expressão *folha de salários*.

¹⁹³ Amauri Mascaro NASCIMENTO, *Iniciação do direito do trabalho*, p. 179-82.

WAGNER BALERA assevera que o montante total da remuneração que o empregador irá pagar aos trabalhadores colocados a seu serviço é determinado "folha de salários"¹⁹⁴.

Muito tem se debatido sobre o alcance da expressão *folha de salários*, argumentando uns que esta abrange a remuneração de trabalhadores, em sentido geral, o que abarcaria a remuneração de trabalhadores autônomos e trabalhadores administradores (remunerados através do *pro labore*); outros, no entanto, argumentam que a expressão *folha de salários* pressupõe o vínculo empregatício, estando esta contribuição limitada à remuneração de empregados.

Os defensores da primeira corrente argumentam que o termo "salário" nunca teve, no bojo das leis previdenciárias, o sentido restritivo que pretendem lhe dar, qual seja, o de contraprestação pelo trabalho com vínculo empregatício. Argumentam que sempre teve o sentido de remuneração efetivamente percebida pelo trabalhador, a qualquer título, inclu-

¹⁹⁴ Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 47.

sive o "pro labore" dos sócios e dos diretores que não sejam empregados¹⁹⁵.

Os defensores da segunda corrente argumentam que o termo *salário* pressupõe obrigatoriamente uma relação de emprego, ou seja, pressupõe vínculo empregatício, nos termos no Art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas. Neste passo, por não serem os autônomos e os administradores empregados, não há que se falar em salários e, conseqüentemente, não é base de cálculo da contribuição previdenciária definida aos empregadores no Art. 195, inciso I da Constituição Federal, relativamente á folha de salários.

A divergência mereceu a apreciação do Supremo Tribunal Federal, optando este pela segunda corrente, argumentando que a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que é devido ocorra via folha de salários. Vejamos um bri-

¹⁹⁵ Idem, p. 47.

lhante acórdão do Pretório Excelso, que, pela lucidez, merece ser transcrito:

* [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TOMADOR DE SERVIÇOS. PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no par. 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3. da Lei n. 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos. (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário N. 166772. Diário da Justiça do dia 16/12/94, na página 34.892).

Portanto, a contribuição social incidente sobre a "folha de salários" é limitada à remuneração paga pelos empregadores aos empregados, sendo o vínculo empregatício um requisito indispensável para a caracterização desta base de cálculo.

3.4.1.2 Faturamento

A segunda base de cálculo contemplada pelo Art. 195, inciso II da Constituição Federal é o faturamento¹⁹⁶, assim en-

¹⁹⁶ Essa contribuição encontra-se disciplinada pela Lei Complementar N. 70, de 30/12/1991, cujo Art. 2º define o faturamento, nos seguintes termos: ART.2. A

tendido o somatório das diversas faturas, o total faturado. WAGNER BALERA afirma que *faturar é extrair as faturas. E, fatura, outra coisa não é que a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie*¹⁹⁷.

No final deste século observa-se a substituição do homem pela máquina, sendo que as empresas que não acelerarem este processo perderão espaço no mercado, tornando-se menos competitiva, face ao grande número de trabalhadores necessários em seus quadros. Em outras palavras, as empresas que empregam muitos empregados possuem um elevado custo de produção. Em havendo redução do número de trabalhadores, há redução da arrecadação de exação incidente sobre a folha de salários.

Este processos de automação levou à necessidade de se estabelecer uma nova fonte de custeio, diversa da folha de salários, vez que as empresas com elevado nível de automação apresentaram contribuições inexpressivas, demonstrando que a

contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

¹⁹⁷ Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 50.

incidência sobre a folha de salários apresentava-se insuficiente.

Instituindo a contribuição sobre o faturamento, a automação deixa de ser um *fator de redução*, para se tornar um *fator de maximização*, na medida em que resulta no aumento da produtividade das empresas.

3.4.1.3 Lucro

Derradeiramente o Constituinte, no Art. 195, inciso I, instituiu a contribuição social ao empregador incidente sobre o lucro.

WAGNER BALERA assevera que em nosso ordenamento jurídico há dois tributos incidentes obre o mesmo fato: o lucro da pessoa jurídica. De um lado o imposto de renda, previsto no Art. 153, inciso III da Constituição Federal e, de outros, a contribuição sobre o lucro constante do Art. 195, inciso I¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 54.

Não obstante estas duas figuras terem como base de cálculo o lucro, não há que se confundir, uma vez que suas quantificações podem apresentar-se de formas diversificadas, segundo nos informa SOARES DE MELO, acrescentando:

→* Com efeito, o lucro societário - quantificador da contribuição social - não significa inexoravelmente o lucro (ou a renda) pertinente ao imposto, uma vez que as bases de cálculo não são necessariamente as mesmas. Conquanto possa representar uma aspiração da ciência contábil, a realidade jurídica é outra, visto que o legislador do imposto de renda determina ao contribuinte que proceda a diversos ajustes (adições, exclusões ou compensações) ao resultado societário (lucro líquido de natureza contábil), para apurar o lucro real tributável (este é a base de cálculo do IR); enquanto que contribuição social atém-se ao lucro contábil, sem proceder a tais ajustes¹⁹⁹.

Em conclusão, o autor afirma que o valor que se apura para a contribuição social (lucro líquido) pode ser diferente do valor apurável para fins de IR (Lucro real, presumido ou arbitrado), uma vez que podem vir a ser efetuados os apontados ajustes, chegando-se a valores diferentes, que podem ser maiores ou menores²⁰⁰.

¹⁹⁹ José Eduardo Soares de MELO, *Curso de direito tributário*, p. 76.

²⁰⁰ *Idem*, p. 76.

3.4.2 Receita de concurso de prognósticos

Encerrando o elenco de contribuições para a seguridade social, o Art. 195, em seu inciso III, determina a incidência sobre a receita de concursos de prognósticos.

→ Concurso de prognósticos é a modalidade de jogo de azar, cujo resultado depende totalmente da sorte e não da habilidade do apostador. J. CRETELLA JÚNIOR nos informa que foi a Lei N. 6.717/77, instituidora da loto, que utilizou a expressão *concursos de prognósticos* para designar essa modalidade de apostas, paralelas às feitas na loteria federal e estadual, na loteria esportiva, na sena, nas corridas realizadas em hipódromos e velódromos²⁰¹.

A contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos não possui natureza tributária. Esta é a posição de WAGNER BALERA, que, ao aprofundar o estudo da questão assim se manifestou:

A nova contribuição, no nosso entender, não possui natureza tributária.

²⁰¹ José Cretela JÚNIOR, Comentários à constituição de 1988, p. 4316/7.

Na verdade, concursos de prognósticos são modalidades de jogo ou de apostas que a legislação brasileira só admite sejam explorados sob certas condições.

A receita líquida das loterias federais, após deduzidos os montantes devidos aos acertadores, os impostos e demais despesas administrativas de gestão pertenceria ao órgão que as administra. No caso dessas modalidades, a União Federal seria dona desses bens.

No entanto, o constituinte decidiu destinar esse bem ao financiamento da seguridade social²⁰².

✕ Portanto, esta contribuição é fonte de custeio da previdência social, mas não possui natureza tributária, uma vez que não há compulsoriedade, e se constitui, em verdade, em uma parcela da arrecadação da União destinada diretamente à previdência social.

3.4.3 Competência residual da União

Não obstante as fontes de custeio previstas nos incisos I, II e III do Art. 195, o Legislador Constituinte, através do § 4º do mesmo artigo, permitiu à União a faculdade (poderá) de instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, limitando este po-

²⁰² Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 62.

der, todavia, à observância do disposto no Art. 154, inciso I da Constituição Federal²⁰³.

A previsão constitucional da *contribuição de previdência residual* se deve à imensidão do *sistema de seguridade social* delineado pela Constituição Federal, o que levou o constituinte antever a necessidade de majoração e extensão dos benefícios e serviços previdenciários. Portanto, o constituinte houve por bem cuidar de um campo futuro de incidência e, por cautela, regrou o modo pelo qual surgirão as novas fontes de custeio, assim consideradas como sendo residuais²⁰⁴.

Segundo o dispositivo Constitucional, a competência residual da União está vinculada aos seguintes aspectos, que, além de impor limites a este poder de tributar residual, dão contorno ao seu regime:

A) COMPETÊNCIA: somente a União tem competência residual para instituir novas contribuições sociais, além das referidas nos incisos I, II e III do Art. 195: dos empregadores,

²⁰³ **ART.154.** A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

²⁰⁴ Wagner BALERA, *A organização e o custeio da seguridade social*, p. 63.

incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores; sobre a receita de concurso de prognósticos;

B) LEI COMPLEMENTAR: a contribuição previdenciária residual somente poderá ser instituída através de lei complementar. Estas possuem processo legislativo distinto das leis comuns e sua aprovação exige maioria absoluta dos votos dos membros de cada uma das casas do Congresso (Art. 69 da CF), tendo em sua origem, portanto, um expressivo consenso no Congresso Nacional.

SOARES DE MELO é enfático ao analisar o veículo legislativo para a instituição destas exações, argumentando:

A remissão que o § 4º do Art. 195, constitui uma efetiva condicionante, um requisito irremovível, só permitindo a imposição de novos encargos aos contribuintes (pela via das contribuições inseridas na competência residual da União) mediante camisa de força jurídica²⁰⁵.

C) NÃO CUMULATIVIDADE: A contribuição de previdência residual deve ser não-cumulativa. WAGNER BALERA trata da cumulatividade, dizendo:

²⁰⁵ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 155.

Como se sabe, os tributos cumulativos possuem caráter regressivo. Tal efeito danoso ao conjunto da economia não pode ser consequência da instituição de contribuições. Isso acabaria por acirrar a questão social e por colocar o sistema em um macabro círculo vicioso: os mais pobres pagando tributos dos ricos e se tornando carentes de proteção a ser custeada pelos mesmos tributos²⁰⁶.

D) FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO: o fato gerador e a base de cálculo devem ser distintos dos discriminados na Constituição. Portanto, não é permitido instituir contribuições previdenciárias residuais com fato gerador ou base de cálculo idênticas aos demais tributos já existentes (Arts. 153 a 156 da Constituição Federal).

Com relação a natureza destas exações residuais, JOSÉ E. SOARES DE MELO, citando BALERA argumenta que *parece inexistir dúvida sobre a natureza tributária, pois não teria sentido a remissão ao artigo 154 do Texto Magno, se tal não fosse a intenção do constituinte*²⁰⁷.

²⁰⁶ Balera, op. cit., p. 65.

²⁰⁷ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 66.

3.4.4 - Contribuição dos trabalhadores

Além de recursos provenientes de receitas das pessoas jurídicas públicas e dos empregadores, do concurso de prognósticos e da competência residual, o financiamento da seguridade social recai sobre contribuições sociais dos trabalhadores. Este é o preceito definido no Art. 195, inciso II da Constituição Federal e não apresenta nenhuma novidade, vez que tanto a legislação alemã, cunhada por BISMARCK, quanto a brasileira de 1923 (Lei ELOY CHAVES) contemplavam o obreiro como um dos participantes do custeio da seguridade social²⁰⁸.

* Note-se que a constituição faz referência aos **trabalhadores** e não ao empregado. Portanto, esta contribuição vai além do contrato de emprego, abarcando todas as prestações de serviços, atingindo, com isso, o trabalhador autônomo, avulso, o empreiteiro, o parceiro, o meeiro, etc. SOARES DE MELO ao tratar da abrangência do termo *trabalhador* utilizado pela Constituição, enfatiza que

O trabalhador é compreendido como todo aquele que presta serviço, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício. Por isto mesmo o trabalhador autônomo, e o avulso, são contribuintes da Previdência Social²⁰⁹.

Portanto, a expressão "trabalhador" constante do Art. 195, inciso II da Constituição Federal designa um gênero muito amplo, compreendendo todo trabalho humano, seja ele subordinado ou não.

Entre os trabalhadores, o Legislador Constituinte elencou uma categoria especial de contribuintes, instituindo uma base de cálculo diferenciada, incidindo sobre o **resultado da comercialização da produção**. Esta previsão vem contemplada no § 8º do Art. 195, cujo teor é o seguinte:

O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Quando tratou da contribuição dos trabalhadores em geral, a Constituição não contemplou o suporte para a exigên-

²⁰⁸ Wagner BALERA, *Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social*, p. 114.

²⁰⁹ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 138.

cia da referida exação, a exemplo do que fizera com os empregadores (folha de salários, faturamento e lucro), *mas é razoável entender-se que está a incidir sobre a remuneração percebida em razão do serviço prestado*²¹⁰. Ao tratar, porém, da categoria especial dos trabalhadores a Constituição define o resultado da comercialização como sendo o suporte fático para a incidência da contribuição previdenciária.

O conteúdo da contribuição social deste trabalhador especial - o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, será aprofundado individualmente no tópico seguinte.

3.5 Contribuição Social do Trabalhador Especial

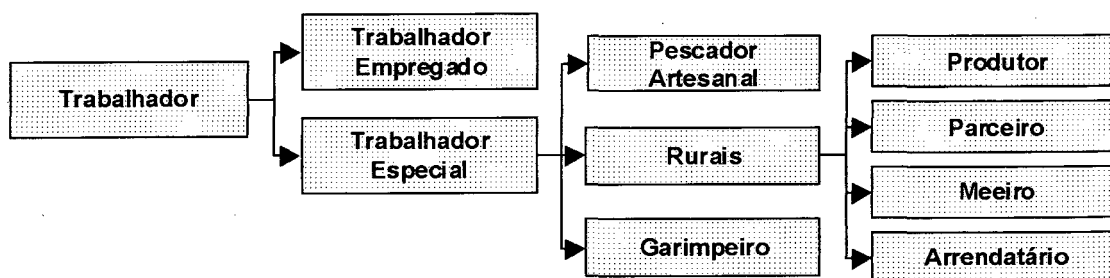
A Constituição, ao estabelecer as fontes de custeio da previdência social, define o conceito de segurados especiais (trabalhadores especiais), diferentemente dos demais contribuintes de previdência, onde simplesmente citou-os, sem preocupação conceitual. O que se institui através do Art. 195, § 8º da CF é uma base de cálculo diferenciada para esta categoria especial de trabalhador: o resultado da comercialização²¹¹.

²¹⁰ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 138.

²¹¹ Wagner BALERA, *Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social*, p. 116.

Estes trabalhadores são pequenos proprietários ou não e seus cônjuges, autônomos, prestadores de serviços rurais, pesqueiros ou de garimpagem, trabalhando individualmente ou em regime de economia familiar, sem o auxílio de empregados ou ajuda de terceiros e, muitas vezes, integrantes de relações jurídicas regradas pelo Direito Agrário²¹².

Analisando o Parágrafo 8º do Art. 195 da Constituição Federal, observa-se que nesta categoria especial de trabalhadores há três subespécies: **a)** pescador artesanal; **b)** garimpeiro e **c)** trabalhadores rurais. Estes últimos, por sua vez, subdividem-se em **a)** produtor; **b)** parceiro; **c)** meeiro e **d)** arrendatário. Estas divisões e subdivisões podem melhor ser visualizadas no fluxograma seguinte:



²¹² Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 92.

O dispositivo Constitucional traz em seu bojo alguns elementos fundamentais para a caracterização do trabalhador especial, devendo os mesmos serem aprofundados para que haja real compreensão do seu conteúdo. Vejamos, assim, estes elementos:

3.5.1 - Cônjuge

Ao elencar a categoria especial de trabalhadores, o Constituinte destacou, com o intuito de resguardar o direito ao benefício, os cônjuges destes trabalhadores, incluindo-os no conceito. Portanto, deve-se dar extensão a esta categoria, considerando sempre o cônjuge como partícipe.

Não obstante o conjúgio pressupor o casamento civil, deve-se dar amplitude ao mesmo, alcançando toda união estável, de pessoas do sexo diferente, que não estão ligados entre si pelo casamento civil²¹³.

²¹³ Este também é o entendimento do INSS que, através da Ordem de Serviço N.º 159, de 2 de maio de 1997, ao dispor sobre as contribuições incidentes sobre a produção rural, define o segurado especial como sendo *o produtor, o parceiro, o meeiro, o comodatário, o arrendatário, o pescador artesanal e seus assemelhados, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem comprovadamente com o grupo familiar respectivo (...)* (sublinhamos).

3.5.2 - Regime de economia familiar

Continuando o delineamento dos trabalhadores especiais, o § 8º do Art. 195, define o exercício das atividades em regime de economia familiar como condição para sua caracterização. O regime de economia familiar é o pressuposto do enquadramento do trabalhador nesta categoria especial²¹⁴.

* Entende-se por **regime de economia familiar** a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregado²¹⁵, vale dizer, *sem qualquer estrutura formal de empresa*²¹⁶.

Se houver empregado permanente, descaracterizado estará o regime de economia familiar e, conseqüentemente, a condição de trabalhador especial. O auxílio eventual de terceiro, assim entendido o que é prestado ocasionalmente em condições

²¹⁴ Wagner BALERA, *Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social*, p. 114.

²¹⁵ A definição do "regime de economia familiar" tem sido o mesmo em nossa legislação desde o advento da CLT, variando apenas no que diz respeito a utilização ou não de ajuda eventual de terceiros. Vejamos os dispositivos que tratam do tema em nossa legislação em vigor: CLT, Art. 13, § 1º, inciso I; Decreto-Lei 789, de 26/08/1969, Art. 1º, alínea "a"; Lei Complementar 11 de 25/05/1971, Art. 3º, "b"; Decreto 73.617, de 12/02/1974, Art. 2º "b"; Lei 8.212, de 24/07/1991, Art. 12, inciso VII, § 1º; Lei 8.213, de 24/07/1991, Art. 11, VII, § 1º e Decreto N. 611, de 21/07/92, Art. 6º, inciso VIII.

²¹⁶ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 185.

de mútua colaboração, sem que haja subordinação e remuneração caracterizadores do vínculo empregatício é permitido²¹⁷. É muito comum entre os pequenos proprietários rurais e na pesca o auxílio dos vizinhos na colheita, na pescaria, no preparo da terra, etc., sendo que esta condição não desnatura o trabalhador especial.

- 3.5.3 - Produtor

O produtor rural a que se refere o § 8º do Art. 195 é aquele que empreende atividade econômica em propriedade rural²¹⁸, de pequeno porte, proprietário ou não de uma gleba de terra, que explora atividade agropecuária, silvicultural, extrativista animal ou vegetal, inclusive pesqueira, em caráter permanente ou temporário²¹⁹.

MARTINEZ, ao tratar do produtor rural a partir da legislação, argumenta que *"as definições dão conta de pequeno produtor rural, ocupando área pouco expressiva de terra, com*

²¹⁷ Este também é o entendimento do INSS externado através da Ordem de Serviço N.º 159, de 2 de maio de 1997.

²¹⁸ Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 92.

²¹⁹ Este é o entendimento do INSS, externado através da Ordem de Serviço N.º 159, de 2 de maio de 1997, item "2".

*cultivo limitado às plantações de subsistência e, normalmente, na agricultura*²²⁰.

3.5.4 - Parceiro

Parceiro é o integrante do contrato de parceria, podendo esta ser regrada tanto pelo Código Civil como pelo Estatuto da Terra.

Para o Estatuto da Terra, a parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha de riscos de caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem²²¹.

²²⁰ Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 92.

²²¹ Art. 4º do Decreto n. 59.566, de 14/11/1966, publicado no DOU em 17/11/1966, que regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III

Para o Estatuto, parceiro-outorgante é o cedente, proprietário ou não, que entrega os bens; e parceiro-outorgado, a pessoa ou o conjunto familiar, que os recebe para os fins próprios das modalidades de parceria definidas²²².

3.5.5 - Meeiro

Meeiro é aquele que faz plantação em terreno alheio, repartindo o resultado da plantação com o dono da terra ou que cria animais alheio, dividindo o resultado dessa criação com o proprietário em partes iguais, ou seja, no regime de meia ou "meio a meio".

A meação é uma variação do contrato de parceria, onde os meeiros tem direito à metade do resultado²²³.

3.5.6 - Arrendatário

Nos termos do Art. 3º do Decreto 59.566, de 14/11/1966, que regulamentou o Estatuto da Terra (Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964), *"Arrendamento rural é o contrato agrá-*

da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra, o Capítulo III da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, e dá outras providências.

²²² Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 92.

²²³ Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 93.

rio pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei".

Arrendador é o que cede o imóvel rural ou o aluga; e arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que o recebe ou o toma por aluguel pago ao proprietário do imóvel rural (Arrendador). O arrendador não é *segurado especial* (trabalhador especial), nem mesmo produtor rural, estando, portanto²²⁴, fora a área de abrangência do Art. 195, § 8º da CF.

3.5.7 - Pescador Artesanal

MARTINEZ diz que o pescador artesanal é "aquele que se dedica à pesca, utilizando-se de recursos precários e próprios da economia de subsistência"²²⁵.

²²⁴ Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 93.

²²⁵ Wladimir Novaes MARTINEZ, *Comentários à lei básica da previdência social*, p. 93.

A Ordem de Serviço INSS/DAF N.º 159, de 2 de maio de 1997 define o conceito ao dizer que pescador artesanal é "aquele que, utilizando ou não embarcação própria, de até duas toneladas brutas, faz da pesca sua profissão habitual ou meio principal de vida, e esteja matriculado na Capitania dos Portos ou no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente - IBAMA". Em seguida a Ordem de Serviço considera como assemelhado ao pescador artesanal o mariscador, o caranguejeiro, o eviscerador (limpador de pescado), o observador de cardumes, o pescador de tartarugas e o catador de algas.

3.5.8 - Garimpeiro

Segundo o Código de Mineração, *garimpeiro* é o trabalhador que extrai substâncias minerais úteis, por processo rudimentar e individual de mineração, garimpagem, faiscação ou cata²²⁶.

Para o Art. 2º do Decreto N. 73.617, de 12/02/1974, que aprovou o Regulamento do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, *garimpeiro* é o trabalhador que, em caráter in-

²²⁶ Art. 71 do Decreto-lei N. 227, de 28/02/1967, publicado no DOU em 28/02/1967 (CAPÍTULO VI - Da Garimpagem, Faiscação e Cata).

dividual e por conta própria, exerça as atividades de garimpagem, fискаção e cata e esteja matriculado no órgão competente do Ministério da Fazenda.

3.5.9 - Resultado da comercialização da produção

Dispõe o Art. 195, § 8º da Constituição Federal, que os trabalhadores que desenvolvem suas atividades em regime de economia familiar *contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção.*

Resultado da comercialização encerra a idéia de consequência ou efeito do ato de comercializar e seu conceito pode ser visto sob o aspecto comercial ou contábil.

Sob o aspecto comercial, DE PLACIDO E SILVA define "*resultado*" como sendo o lucro, o proveito, o ganho, obtidos em um negócio. É o proveito das operações mercantis ou das atividades comerciais²²⁷.

No concernente ao enfoque contábil, continua DE PLÁCIDO E SILVA, entende-se a conclusão a que se chegou na verifica-

²²⁷ De Plácido e SILVA, *Vocabulário jurídico*, Vol. IV, p. 131-2.

ção de uma conta ou no levantamento do balanço. Em relação a conta refere-se ao saldo, podendo ser credor ou devedor; no concernente ao balanço refere-se aos lucros ou prejuízos em determinado período²²⁸.

Não obstante a Constituição Federal ter utilizado a expressão "resultado da comercialização da produção" como base de cálculo para incidência desta contribuição, a lei infra constitucional considerou a "receita bruta proveniente da comercialização"²²⁹, considerando-se como tal o "valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendido a operação de venda ou consignação"²³⁰.

MARTINS informa sobre a divergência existente, em que "argumenta-se que o resultado da comercialização da produção não é a mesma coisa que receita bruta da comercialização da produção", mas acrescenta que a receita bruta não deixa de ser uma espécie de resultado da comercialização da produção, vez que resultado é gênero, sendo a receita bruta espécie²³¹.

²²⁸ De Plácido e SILVA, *Vocabulário jurídico*, Vol. IV, p. 131-2.

²²⁹ Art. 25 da Lei n. 8.212, de 24/07/1991, publicada no DOU 25/07/1991, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social, Institui Plano de Custeio, e dá outras Providências.

²³⁰ Art. 24 do Decreto N. 2.173, de 05/03/1997, publicado no DOU 06/03/1997, que aprova o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade.

²³¹ Sérgio Pinto MARTINS, *Contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física e do segurado especial*, p. 488-485.

3.5.10 Natureza da Contribuição do Produtor Rural

O objetivo principal desta dissertação foi o de definir a natureza jurídica da contribuição social do produtor rural que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar, nos termos estabelecidos pelo Art. 195, § 8º da Constituição Federal.

No desenvolvimento da pesquisa, procurou-se analisar todos os elementos que circundam esta exação, construindo a argumentação necessária para as conclusões a serem apresentadas no presente item, sem a necessidade de ser repetitivo no presente momento.

✱✱ As contribuições de previdência foram instituídas constitucionalmente com o objetivo de financiar a seguridade social. Portanto, é um instrumento que visa assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (Art. 194, *caput* da CF/88). Este é o princípio unificador deste subsistema, definidor de seu objetivo.

Assim, as contribuições de previdência servem como recursos à disposição do Estado para alcançar os objetivos constitucionalmente estabelecidos. Estes recursos manifes-

tam-se através da técnica de arrecadação que vincula o resultado a uma finalidade específica, de atuação estatal. Na utilização deste instrumental, o Estado tem princípios limitadores, que devem ser observados, e é justamente estas limitações que lhe atribuem a natureza tributária.

Conforme visto anteriormente, a contribuição social do produtor rural é uma subespécie de contribuição do trabalhador, diferenciando-se das demais apenas por ter o legislador constituinte instituído uma base de cálculo diferenciada.

Portanto, sendo tal exação uma subespécie das contribuições previdenciárias, sua natureza acompanha a essência do gênero ao qual faz parte.

* As contribuições de previdência, por sua vez, são espécies do gênero contribuição. Assim, ao ser definida a natureza jurídica das contribuições, define-se, consequentemente, a natureza da contribuição previdenciária do trabalhador rural que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar.

Com base nestas premissas, pode-se afirmar que as contribuições sociais dos produtores rurais que desenvolvem suas atividades em regime de economia familiar têm natureza

tributária, conforme analisado minuciosamente nos itens 2.6 e 3.1, cujos fundamentos podem assim ser resumidos:

- a) As contribuições são tributos por haver interesse público implícito; por ter o órgão tributante caráter público e por ser a obrigação imposta pela lei;
- b) A obrigação decorrente das contribuições previstas constitucionalmente não trazem em sua gênese a vontade, nem no ato de contribuir, nem no ato de aderir, e sua exigibilidade poderá ser operada através da força;
- c) As contribuições não são investimentos voluntários e livres: não traduzem adesão espontânea aos estatutos de um organismo, ou a procura espontânea de uma contraprestação determinada. As exigibilidades são operadas sem o consentimento prévio daqueles que as suportam. São contribuições obrigatórias às quais os contribuintes se acham sujeitos por força de lei. Sua instituição é estabelecida unilateralmente²³²;
- d) O Art. 149 da Constituição Federal veio espancar definitivamente quaisquer dúvidas em torno da natureza tributária das contribuições. Ao invés de simplesmente inseri-

²³² Sérgio Pinto MARTINS, *Contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física e do segurado especial*, p. 45.

las no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente que já se utilizara a Constituição de 1967, expediente que não foi suficiente e que não logrou êxito absoluto, a Constituição de 1988, no art. 149, manda de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários - da legalidade e da irretroatividade - além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário;

e) O regramento das contribuições de previdência, por estarem reguladas fora do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, não afasta a natureza tributária desta exação. O posicionamento topográfico não tira de nenhuma obrigação de entregar dinheiro ao poder público a natureza tributária;

f) As contribuições destinadas à seguridade social não perdem a natureza tributária pelo simples fato de não lhes serem aplicados todos os princípios constitucionais destinados a tributação pela Constituição Federal, pois alguns impostos sofrem exceções a determinados princípios e nem por isso perdem a natureza tributária, como por exemplo o imposto de importação, entre outros.

3.5.11 Definição da espécie tributária

O segundo motivo que fundamentou o presente estudo foi o de demonstrar que a contribuição social do produtor rural que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar constitui espécie tributária dotada de características próprias.

Com o desenvolver dos trabalhos, concluiu-se (Item 1.7.1.9) que o problema que se põe não é sobre qual seja o verdadeiro critério técnico ou jurídico de classificação dos tributos, pois todo ato classificatório é arbitrário e tem-se tantas classificações quantos forem os critérios a serem utilizados. O problema que se impõe é o de saber se o critério eleito é suficiente para que se compreenda o regimes jurídico a que pertence a figura analisada.

* A verdadeira importância de uma classificação está na identificação do regime jurídico tributário. Assim, se a Constituição estabeleceu um regime próprio para as contribuições previdenciárias, da qual a do trabalhador rural especial é espécie, importa conhecer o respectivo regime em toda a sua amplitude, pouco importando a classificação estabelecida pelo estudioso do direito.

Conclui-se, assim, que esta é a melhor análise. O que interessa é constatar que a contribuição social possui características próprias, que lhe concede um regime tributário constitucional especial, diferenciando-a das demais exações previstas constitucionalmente, cujo regime foi analisado minuciosamente a partir do segundo capítulo.

CONCLUSÕES

1. Um sistema é um conjunto de elementos que se inter-relacionam a partir de uma causa fundamental, visando um objetivo específico que o legitimará.

2. O sistema constitucional tributário é formado pelos princípios e normas que regem o poder fiscal, ou o exercício da tributação, consistente esta na atividade estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo.

3. O sistema tributário é erigido a partir do conceito básico denominado "**tributo**", sendo este o elemento fundamental que lhe dá forma e consistência. O **objetivo** deste sistema é o de construir uma relação tributária baseada essencialmente na lei, buscando harmonia, segurança e certeza entre o fisco e o contribuinte.

4. O subsistema das contribuições sociais é construído a partir do conceito básico (princípio aglutinador) denominado de contribuição social, cuja natureza jurídica constitui ponto de intermináveis controvérsias.

5. A **função** das contribuições sociais é a de servir como **instrumento de atuação da União** no domínio econômico; no interesse de categorias econômicas e profissionais e na seguridade social. Ou seja, sua função é a de servir de **meio** ou de recursos empregados pela União para atuação nas áreas indicadas.

6. O subsistema das contribuições, não obstante estar inserido no sistema tributário nacional, de natureza rígida, mostra-se **flexível**, pois deixa para o legislador ordinário a tarefa de afeiçoar o conjunto, estabelecendo apenas alguns requisitos, ou seja, observância do disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º.

7. O princípio da estrita legalidade também é aplicável às contribuições sociais. Esta aplicabilidade é estabelecida pelo Art. 149 da Constituição Federal que determina expressamente a observância do art. 150, inciso I ou seja, é veda-

do à União exigir ou aumentar *contribuições sociais* sem lei que a estabeleça.

8. O princípio da igualdade é aplicável às contribuições sociais, face a tradição de nosso ordenamento jurídico; por haver a previsão genérica do princípio da igualdade no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal; e, finalmente, por **não** ter sido excluído expressamente pelo art. 195, § 6º do Texto Constitucional.

9. As contribuições sociais deverão respeitar o princípio da anterioridade, pois o artigo 149 foi expresso em afirmar que esta espécie de exação deverá observá-lo, na sua instituição. As contribuições sociais destinadas à seguridade social, no entanto, não estão sujeitas a este regramento, recebendo tratamento especial.

10. A anterioridade especial das contribuições para a seguridade social se diferencia da anterioridade geral pelo fato de poder estas serem cobradas ou exigidas no mesmo exercício em que fora publicada a lei instituidora da exação. Fora esta diferenciação, o princípio da anterioridade especial guarda todas as características originárias, principalmente

a que objetiva efetivar o sobreprincípio da segurança jurídica.

11. O Art. 149 da Constituição Federal, que funda as vigas mestras do *sistema de contribuições sociais* em nosso ordenamento, determina a estas a observância do princípio constante do Art. 150, inciso III do Texto Maior, ou seja, o *princípio da irretroatividade da lei fiscal*.

12. A doutrina apresenta-se uniforme em ratificar o acerto do Código Tributário Nacional ao regram que é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação utilizada pelo legislador.

*13. A destinação do tributo é elemento essencial para a caracterização da espécie tributária, pois, **(a)** o Direito Tributário tem autonomia apenas para fins didáticos; **(b)** se a Constituição Federal estabelece a destinação como condição, esta se transforma em critério hábil para a caracterização da espécie tributária; **(c)** tendo a Constituição previsto este elemento, o mesmo passa a ser fundamental no exercício da competência tributária; **(d)** a Constituição não se subordina ao Art. 4º do Código Tributário Nacional; **(e)** prevendo

a Constituição a destinação no desenho do perfil da exação, a mesma está juricizando tal suporte fático, trazendo-o para o âmbito do Direito Tributário; *(f)* a destinação está presente em toda a espécie tributária e, finalmente, *(g)* o desvio de finalidade afeta a exação apenas no plano legislativo e não no plano executivo.

14. O surgimento do fenômeno *parafiscalidade* decorreu essencialmente da necessidade do Estado de fazer frente a novas e fundamentais necessidades sociais, que encontrou solo fértil para a sua abundância e profusão nos regimes *fortes*, que se caracterizam por serem menos zelosos com a legalidade.

15. *Contribuição* é gênero que aceita espécies, tais como: *contribuição profissional, contribuição sindical, contribuição previdenciária, ou contribuição social*, argumentando alguns que a própria *contribuição de melhoria* não deixa de ser uma contribuição.

16. As contribuições almejam *instrumentalizar* a União de mecanismo que lhe permita atuar na área social, na intervenção do domínio econômico e no interesse das categorias pro-

fissionais ou econômicas. Constituem-se em técnica de arrecadação vinculada a finalidades específicas, de atuação estatal, conferindo-lhe a condição de instrumental.

17. A competência para sua instituição é da União, tendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a faculdade de instituir tais exações, no âmbito de seus servidores, para custear, em benefício destes, sistema de previdência e assistência social.

18. O Art. 149 e 195 contemplam cinco espécies do gênero contribuições: **a)** contribuições de intervenção no domínio econômico (interventoras); **b)** contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas (corporativas); **c)** contribuições sociais gerais; **d)** contribuição de servidor público; **e)** contribuição de seguridade social.

19. Dentre as contribuições previstas constitucionalmente, a espécie que mereceu maior e melhor detalhamento de seu regime jurídico foi a de seguridade. A Constituição Federal determinou um regime específico para as contribuições de previdência, diferentemente das demais contribuições, cujo regramento básico consta do Art. 149 da CF.

20. As contribuições previdenciárias somente servirão para o custeio da seguridade social e se distinguem das demais contribuições constantes do Art. 149 em razão de três aspectos fundamentais: A) Parafiscalidade obrigatória; B) Anterioridade especial; C) Possibilidade de elastecimento das fontes.

21. Segundo o Art. 195 da Constituição Federal a seguridade social, a par dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, será financiada, também, pelas contribuições **a)** dos empregadores; **b)** dos trabalhadores (que abrange, também, o produtor rural); **c)** da receita de concursos de prognósticos e **d)** competência residual.

22. A Constituição ao tratar das fontes de custeio da previdência faz referência aos **trabalhadores** e não ao empregado. Portanto, esta contribuição vai além do contrato de emprego, abarcando todas as prestações de serviços, atingindo, com isso, o trabalhador autônomo, avulso, o empreiteiro, o parceiro, o meeiro, etc. Assim, a expressão "trabalhador" constante do Art. 195, inciso II da Constituição Federal designa um gênero muito amplo, compreendendo todo trabalho humano, seja ele subordinado ou não.

23. A Constituição, ao estabelecer as fontes de custeio da previdência social, define o conceito de segurados especiais (trabalhadores especiais), diferentemente dos demais contribuintes de previdência. Estes trabalhadores são pequenos proprietários ou não e seus cônjuges, autônomos, prestadores de serviços rurais, pesqueiros ou de garimpagem, trabalhando individualmente ou em regime de economia familiar, sem o auxílio de empregados ou ajuda de terceiros e, muitas vezes, integrantes de relações jurídicas regradas pelo Direito Agrário.

24. Entende-se por **regime de economia familiar** a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregado, vale dizer, *sem qualquer estrutura formal de empresa*.

25. O produtor rural a que se refere o § 8º do Art. 195 é aquele que empreende atividade econômica em propriedade rural, de pequeno porte, proprietário ou não de uma gleba de terra, que explora atividade agropecuária, silvicultural, extrativista animal ou vegetal, inclusive pesqueira, em caráter permanente ou temporário.

26. Se a constituição estabeleceu um regime próprio para as contribuições previdenciárias, da qual a do trabalhador rural especial é espécie, importa conhecer o respectivo regime em toda a sua amplitude, pouco importando a classificação estabelecida pelo estudioso do direito.

27. A contribuição social do produtor rural é uma subespécie de contribuição do trabalhador, diferenciando-se das demais apenas por ter o legislador constituinte instituído uma base de cálculo diferenciada. Sendo tal exação uma subespécie das contribuições previdenciárias, sua natureza acompanha a essência do gênero ao qual faz parte.

28. As contribuições sociais dos produtores rurais que desenvolve suas atividades em regime de economia familiar tem natureza tributária.

29. As contribuições são tributos por haver interesse público implícito; por ter o órgão tributante caráter público e por ser a obrigação imposta pela lei.

30. A obrigação decorrente das contribuições previstas constitucionalmente não trazem em sua gênese a vontade, nem

no ato de contribuir, nem no ato de aderir, e sua exigibilidade poderá ser operada através da força;

31. O regramento das contribuições de previdência, por estarem reguladas fora do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, não afasta a natureza tributária desta exação. O posicionamento topográfico não tira de nenhuma obrigação de entregar dinheiro ao poder público a natureza tributária;

32. As contribuições destinadas à seguridade social não perdem a natureza tributária pelo simples fato de não lhes serem aplicados todos os princípios constitucionais destinados a tributação pela Constituição Federal, pois alguns impostos sofrem exceções a determinados princípios e nem por isso perdem a natureza tributária, como por exemplo o imposto de importação, entre outros.

BIBLIOGRAFIA

1. **AMARO**, Luciano. *Conceito e classificação dos tributos*. Revista de Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, Vol. 55, 1991.
2. **AMARO**, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Editora Saraiva, São Paulo, 1997.
3. **ATALIBA**, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª Edição. Coleção Textos de Direito Tributário, vol. 8. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1991.
4. **ATALIBA**, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
5. **BALEEIRO**, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª Edição, revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Editora Forense. Rio de Janeiro. 1990.
6. **BALERA**, Wagner (Coordenador). *Curso de direito previdenciário*. 3ª Ed. São Paulo, Editora LTr, 1996. 173 p.
7. **BALERA**, Wagner. *A organização e o custeio da seguridade social*, In *Curso de Direito Previdenciário*. 3ª Ed., Editora LTr. São Paulo. 1996.
8. **BALERA**, Wagner. *Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social*. Revista de Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, Vol. 49, julho/setembro de 1989.

9. **BASTOS**, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 3ª Edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1995.
10. **BORGES**, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. Editora RT, 1975.
11. **CALMON**, Sacha. *Comentários à constituição de 1988 - Sistema tributário*. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1990.
12. **CANTO**, Gilberto de Ulhôa. *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, Volume 17, p. 27, 1992.
13. **CARRAZZA**, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 10ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo, 1997.
14. **CARVALHO**, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5ª Edição. Editora Saraiva.
15. **CONTI**, José Maurício, *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo, Editora Oliveira Mendes Rey, 1997. 300 p.
16. **CRETELA JÚNIOR**, José. *Comentários à constituição de 1988*, vol. VIII, Arts. 170 a 232. Editora Forense Universitária, 1993.
17. **DERZI**, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário contemporâneo*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 1997.
18. **DERZI**, Misabel. *Contribuição para o FINSOCIAL*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Vol. 55 (janeiro/Março), p. 194-8, 1991.
19. **DERZI**, Misabel. *Contribuições*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Vol. 48, p. 222-3. 1989.
20. **FILHO**, Marçal Justen. *Contribuições sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, Volume 17, p 151-6, 1992.

21. **GALDINO**, Dirceu, **LOPES**, Aparecido Domingos Erreiras. *Manual do direito do trabalhador*. Editado pela Federação da Agricultura do Estado do Paraná. Maringá, 1992.
22. **GONÇALVES**, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. Editora Malheiros, 1993. p. 78.
23. **GONÇALVES**, Odonel Urbano Gonçalves. *Manual de direito previdenciário*. 4ª Ed. São Paulo, Editora Atlas, 1997. P. 259.
24. **ICHIHARA**, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 6ª Edição, Editora Atlas, 1995. p. 185.
25. **JARDIN**, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de direito financeiro e tributário*. 2ª Ed. São Paulo, Editora Asaraiva, 1994. P. 285.
26. **JÚNIOR**, A. F. Cesarino. *Direito Social*. São Paulo. Editora LTr, 1980, p. 678.
27. **LACOMBE**, Américo. *Contribuições no direito brasileiro*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, vol. 47 (janeiro/março), p. 192, 1989.
28. **LOPES**, Carla Patrícia Frade Nogueira (Coordenadora). *A constituição na visão dos tribunais*. São Paulo, Editora Saraiva, 1997. p. 1650.
29. **MACHADO**, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1998*. Editora Revista dos Tribunais, Coleção "Textos de Direito Tributário", Volume 16. 1989, 35 p.
30. **MACHADO**, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. Vol. II. Editora Revista dos Tribunais. 1994. São Paulo. 50-2 p.
31. **MARTINEZ**, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*, Tomo I - Plano de Custeio. 2ª Edição. Editora LTr, São Paulo, 1996, p. 92.
32. **MARTINEZ**, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário - Tomo I*. São Paulo, Editora LTr. 1997. P. 318.

33. **MARTINS**, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Contribuições especiais - Fundo PIS/PASEP*. Caderno de pesquisas tributárias, Vol. 2, São Paulo, 1977. 374 p.
34. **MARTINS**, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Contribuições sociais*. Caderno de pesquisas tributárias, Vol. 17, São Paulo, 1992. 588 p.
35. **MARTINS**, Ives Gandra da Silva Martins "et al.". *Curso de direito tributário - Vol. II*. São Paulo. Edições CEJUP, 1993, 445 p.
36. **MARTINS**, Ives Gandra da Silva. *Contribuições sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, Volume 17, p 23, 1992.
37. **MARTINS**, Ives Gandra. *Comentários à constituição do Brasil*. 6º Volume, Tomo I, Arts. 145 a 156. São Paulo, Editora Saraiva, 1990, p. 135-8.
38. **MARTINS**, Ives Gandra. *Sistema tributário na constituição de 1998*. 2ª Ed. São Paulo, 1990, Editora Saraiva. 312 p.
39. **MARTINS**, Sérgio Pinto. *Contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física e do segurado especial*. Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo 1ª quinzena de novembro de 1996, N. 21, página 488-485.
40. **MELO**, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, Coleção Estudos de Direito Tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 1993, p 179.
41. **MELO**, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. Editora Dialética, São Paulo, 1997, p. 67-8.
42. **MIRANDA**, Pontes de. *Comentários à constituição de 1967*. Tomo VI. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1968. p. 600.
43. **MORAES**, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3ª Edição. 1993. 1º Vol. Editora Forense. Rio de Janeiro. P.351-2.
44. **MORSELLI**, citado por Antônio Theodoro Nascimento, *in Contribuições especiais*. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1986, p. 11.

45. **NASCIMENTO**, Amauri Mascaro, *Iniciação do direito do trabalho*, 22ª Ed. Editora LTr. 1996. P. 179-82.
46. **NASCIMENTO**, Antônio Theodoro. *Contribuições especiais*. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1986, p. 12.
47. **NOGUEIRA**, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*, 9ª Ed., São Paulo. Editora Saraiva, 1989, p. 128.
48. **PAIXÃO**, Floriceno. *A previdência social em perguntas e respostas*. 26ª Ed. Porto Alegre, Editora Síntese, 1993. 575 p.
49. **ROCHA**, Valdir de Oliveira (Coordenador). *Contribuições sociais - Questões polêmicas*. São Paulo, Editora Dialética, 1995. p. 120.
50. **ROSA JÚNIOR**, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito financeiro e direito tributário*, 10ª Edição. Editora Renovar, Rio de Janeiro, 1995, p.270.
51. **RUPRECHT**, Alfredo J. *Direito da seguridade social*. São Paulo, Editora LTr, 1996, p. 96.
52. **RUSSOMANO**, Mozart Victor. *Curso de previdência social*. 2ª Ed. Rio de Janeiro, Editora Saraiva, 1983. p. 538.
53. **SCHERKERKEWITZ**, Iso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*, Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996, p.95.
54. **SILVA**, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Vol. IV, 11ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro. 1991, 131-2 p.
55. **VALÉRIO**, Walter Paldes. *Programa de direito tributário - parte geral*. 14ª Ed. Porto Alegre, Editora Sulina. 1996. 223 p.